

Örebro universitet
Akademin för juridik, psykologi och socialt arbete
Juristprogrammet
Examensuppsats, 30 hp
VT 2012



Om fördjupad samverkan ur ett offentlighets- och sekretessperspektiv

Författare: Hanna Grylin
Handledare: Eleonor Kristoffersson

Tack!

Till alla er som på ett eller annat sätt bidragit till att göra att göra den här uppsatsen möjlig!

Sammanfattning

Ett Europa i ständig förändring ställer högre och högre krav på politiker, domstolar, myndigheter och deras samarbete sinsemellan. Samtidigt vidgas företagens möjligheter att handla över Europas gränser. För att möta den expanderande handeln över Europas gränser på ett skattemässigt plan har ett modellavtalet kallat "Enhanced relationship" tagits fram. Syftet med avtalet är att motivera och skapa förutsättningar för skatteförvaltningar runt om i Europa att erbjuda företagen tydligare och mer effektiv service på skatteområdet. Med anledning av det har Skatteverket här i Sverige utarbetat en rapport som heter "Fördjupad samverkan mellan Skatteverket och Sveriges största koncerner". I rapporten presenteras en ny arbetsmetod som Skatteverket har för avsikt att använda vid verksamheter riktade emot Sveriges största koncerner. Rapporten har dock blivit ifrågasatt av b.la. svenskt näringsliv som uttryckte att de legala riskerna vad gäller sekretesskyddet är för stora samt att den svenska skatterättsliga miljön inte har de grundförutsättningar som krävs för att fördjupad samverkan ska kunna fungera i praktiken.

Efter en utredning av bestämmelserna om offentlighet och sekretess som gäller på skatteområdet, kan jag inte konstatera något annat än att företagen har visst fog för sitt argument om grundförutsättningar. Utanför Skatteverkets granskningsverksamheter råder stor offentlighet kring uppgifter av skatterättslig karaktär, där tidningsrubriker om företagens skatteplanering byter av varandra. Offentlighetsprincipen är dock en grundförutsättning för att rättssäkerhet, jämlikhet och mänskliga rättigheter ska kunna upprätthållas. Därför kan jag inte göra någon annan bedömning än att företagens affärshemligheter måste skyddas genom praktiska lösningar, och inte genom ny lagstiftning. Oavsett om det är domstolen eller Skatteverket som hanterar sekretessfrågor, är det mycket viktigt att ha i åtanke tänka det i de allra flesta fall är fråga om två mycket jämn starka intressen som väger emot varandra, och bedömarens uppgift är att skapa praktiska förutsättningar för att dessa två intressen ska kunna existera och upprätthållas jämnsida varandra.

Summary

A Europe in continual change puts rising demands on the politicians, the courts of law and the civil services regarding their ability to collaborate. At the same time the corporations' possibilities to pursue trade over the European borders are enhanced. In order to offer a taxplan for the expanding trade across the European borders, an agreement model called "Enhanced relationship" has been developed. The purpose of this agreement is to motivate and create conditions for the European tax administrations to offer the participating companies a clear and more efficient service regarding the taxes. In order to effectuate this the Swedish IRS has prepared a report called "Fördjupad samverkan". In this report is presented a new work method that the IRS has developed in order to use when working with the largest Swedish corporations. However, the report was put in question from among others spokesmen from the Swedish industrial life, who expressed that the risk of disclosure is too great and that Swedish tax Administration does not have the fundamental conditions that are required for enhanced cooperation to function in the practice.

After having investigated the regulations concerning publicity and secrecy on corporate taxes, I can't but conclude that the critiques may have a certain cause for their argument on inadequate legislation. Outside the IRS examinations there is a palpable public interest centered around tax related questions, where headlines on corporate tax planning are legio. The Swedish principle of free access to public records is a prerequisite to ensure and uphold the rule of law, equality and human rights. Therefore I can but come to the conclusion that the corporate secrets must be protected through practical solutions, and not through new legislation. When handling issues of secrecy, irrespective of whether it is a question of negotiation in court or the IRS, it is consequently very important to always keep in mind that it in most cases is a question of two equally strong interests balancing each other, and it is the task of the commissioner to create practical conditions for these two interests to be able to coexist.

Innehållsförteckning

Förkortningslista	8
1. Inledning	9
<i>1.1 Introduktion</i>	<i>9</i>
<i>1.2 Syfte</i>	<i>10</i>
<i>1.3 Metod</i>	<i>10</i>
<i>1.4 Avgränsning</i>	<i>10</i>
<i>1.5 Disposition</i>	<i>11</i>
2. Fördjupad samverkan	12
<i>2.1 Inledning</i>	<i>12</i>
<i>2.2 Skatteverkets rapport om ”Fördjupad samverkan”</i>	<i>12</i>
<i>2.3 OECD:s rapport ”Enhanced relationship”</i>	<i>13</i>
<i>2.4 Storföretagens respons på fördjupad samverkan</i>	<i>14</i>
<i>2.5 Flera debattartiklar och andra nyheter</i>	<i>15</i>
<i>2.6 Egna reflektioner</i>	<i>16</i>
3. Offentlighetsprincipen	17
<i>3.1 Inledning</i>	<i>17</i>
<i>3.2 Allmänt om offentlighetsprincipen</i>	<i>17</i>
<i>3.2.1 Handlingsoffentlighet</i>	<i>18</i>
<i>3.2.2 Tryckfriheten</i>	<i>19</i>
<i>3.2.3 Begränsning av tryckfriheten</i>	<i>20</i>
<i>3.2.4 Yttrandefriheten</i>	<i>21</i>
<i>3.2.5 Förhandlingsoffentlighet</i>	<i>23</i>
<i>3.3 Skatteverkets roll ur ett offentlighetsperspektiv</i>	<i>23</i>
4. ”Allmänna handlingar” i ljuset av fördjupad samverkan	24
<i>4.1 Inledning</i>	<i>24</i>
<i>4.2 Skatteverkets hantering av information vid fördjupad samverkan</i>	<i>24</i>

4.3	<i>Vad är en allmän handling</i>	25
4.3.1	<i>Handlingar förvarande hos myndighet</i>	25
4.3.2	<i>Inkommen handling</i>	26
4.3.3	<i>Upprättad handling</i>	26
4.4	<i>Egna reflektioner</i>	28
5.	Skatteprocessen ur ett sekretessperspektiv	29
5.1	<i>Inledning</i>	29
5.2	<i>Vad är sekretess</i>	29
5.2.1	<i>Skaderekvisiten</i>	31
5.3	<i>Sekretessen på skatteområdet</i>	31
5.3.1	<i>Tystnadsplikten</i>	33
5.3.2	<i>Skattesekretessen vid beslut</i>	33
5.3.3	<i>Skattesekretess vid domstolsprövning</i>	33
5.4	<i>Egna reflektioner</i>	34
6.	Skatteprocessen ur ett förvaltningsrättsligt perspektiv	35
6.1	<i>Inledning</i>	35
6.2	<i>Skatteverkets serviceskyldighet enligt förvaltningslagen</i>	35
6.3	<i>Motiveringsskyldigheten enligt förvaltningslagen, förvaltningsprocesslagen och Europeiska konventionen för mänskliga rättigheter</i>	36
6.4	<i>Egna reflektioner</i>	39
7.	”Oriktiga uppgifter” i ljuset av fördjupad samverkan	41
7.1	<i>Inledning</i>	41
7.2	<i>Skatteförfarandelagen</i>	41
7.3	<i>Vad är en oriktig uppgift</i>	41
7.3.1	<i>Skatteverkets hantering av oriktiga uppgifter vid fördjupad samverkan</i>	42
7.3.2	<i>Skatteverkets allmänna och särskilda utredningsskyldighet</i>	43
7.3.3	<i>Skattebetalarens uppgiftsskyldighet</i>	43

7.4 <i>Egna reflektioner</i>	45
8. Något om företagens uppgiftsskyldighet enligt den materiella lagstiftningen	47
8.1 <i>Inledning</i>	47
8.2 <i>Sambandet mellan redovisning och beskattning</i>	47
8.2.1 <i>Bokföringslagen</i>	48
8.2.2 <i>Årsredovisningslagen</i>	48
8.3 <i>De materiella reglerna om avdragsrätt för förbättringsutgifter på näringsfastigheter</i>	49
8.4 <i>Egna reflektioner</i>	49
9. Analys	51
9.1 <i>Inledning</i>	51
9.2 <i>Offentlighetsprincipen i ljuset av fördjupad samverkan</i>	51
9.3 <i>Hantering av allmänna handlingar vid fördjupad samverkan</i>	52
9.4 <i>Sekretesskyddet i ljuset av fördjupad samverkan</i>	53
9.5 <i>Slutsats</i>	54
Källförteckning	56

Förkortningslista

Regeringsformen (SFS 1974:152)	RF
Yttrandefrihetsgrundlag (SFS 1991:1469)	YGL
Tryckfrihetsförordningen (SFS 1949:105)	TL
Offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)	OSL
Brottsbalken (SFS 1962:700)	BrB
Förvaltningslagen (1986:223)	FL
Förvaltningsprocesslagen (1971:291)	FPL
Europeiska konventionen för mänskliga rättigheter	EKMR
Skatteförfarandelagen (2011 :1244)	SFL
Taxeringslagen (1990:324)	TL
Lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter	LSK
Bokföringslagen (1999:1078)	BFL
Årsredovisningslagen (1995:1554)	ÅRL
Skatteverket	SKV

1. Inledning

1.1 Introduktion

Under senare delen av hösten 2011 skrev tidningarna om skandalen med Carema Care. Carema Care har bedrivit äldreomsorg här i Sverige under ett antal år, och är finansierat av skattemedel. För att klara verksamhetens uppdrag och maximera vinsterna hade bolaget stramat åt budgeten kring personal och inköp av nödvändiga hjälpmedel. Resultatet av nedskärningarna blev undermålig vård av de äldre. Samtidigt valde bolaget att flytta vinsterna utomlands, vilket lett till att bolaget noll-taxerats i Sverige under dessa perioder. I en radiointervju med Sveriges finansminister Anders Borg och en representant från Carema Care diskuterades bolagets skatteupplägg. Både bolaget och Anders Borg var överens om att detta var ett olämpligt sätt för ett bolag att hantera sina överskott.

Hanteringen av information kring Carema Cares skatteplanering är ett exempel på hur offentlighetsprincipen verkar i det svenska samhället. Den är en av Sveriges mest grundläggande principer och innebär kort att allmänheten har rätt att sprida och ta del av information i vad ämne som helst och ta del av allmänna, offentliga handlingar som är inkomna till eller upprättade av en myndighet. Tillsammans med bestämmelserna om allmänna handlingar utgör offentlighetsprincipen grundbulten i ett demokratiskt samhälle. Yttrandefriheten, som är en del av offentlighetsprincipen, innebär en rätt att fritt uttrycka sin uppfattning i vad ämne som helst. Även offentligt anställda har rätt att lämna information gällande sitt arbetssätt. Sådan information kan lämnas under förutsättning att den anställda inte har tystnadsplikt eller att uppgifterna inte omfattas av sekretesslagstiftning.

Tryckfriheten, som även den är en del av offentlighetsprincipen, innebär översiktligt beskrivet en rätt att uttrycka sin eller andras åsikter i tryckt skrift. Tryckfriheten och yttrandefriheten möjliggör en granskning av Sveriges myndigheter och andra verksamheter ur ett samhälleligt perspektiv. Om det finns felaktigheter inom myndighetens ärendehantering eller om företag på annat sätt förfarit olämpligt har media då möjlighet att granska verksamheter och genom tidningsartiklar och intervjuer lyfta fram det som har inträffat.

Skatteupplägg av det slaget som Carema Care sysslade med var lagligt i Sverige, men frågan är det är rätt att det ska vara så? Ska Skatteverket fundera i termer ”lagligt” och ”icke lagligt” eller är det dags för en förändring? Vad skulle den förändringen i sådana fall innebära? Skatteverket hade en tid innan Carema Skandalen börjat utarbeta en plan för att inleda ett förändrat arbetssätt gentemot Sveriges företag. En del i projektet redovisades i en rapport som kallas ”fördjupad samverkan mellan Skatteverket och storföretagen”. I Skatteverkets rapport anges att syftet med konceptet fördjupad samverkan är; att minska företagens skatterisker, öka informationsflödet och transparensen mellan företagen och Skatteverket, minska skattefelen och öka förtroendet och minska förekomsten av avancerad skatteplanering.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att utreda Skatteverkets pågående förändringsarbete som kallas fördjupad samverkan ur ett offentlighets- och sekretessperspektiv och synliggöra några av de problem som finns med arbetssätet. För att uppfylla syftet med uppsatsen sker dels en undersökning av vilka problem som uppmärksammades av företag och i artiklar i och med att Skatteverkets släppte sin rapport, dels sker en utredning av gällande rätt med avseende på dagens offentlighets- och sekretesslagstiftning på skatteområdet. I syfte att redogöra för den offentlighets- och sekretesslagstiftningen som ska tillämpas under skatteprocessen, ska stor vikt läggas på att redogöra för och förklara innebörden av begreppen ”offentlighetsprincipen”, ”allmänna handlingar”, ”skaderekvisit”, ”sekretessbrytande bestämmelser” och ”oriktiga uppgifter”. Syftet i syftet är att förklara orsaken till de problem kring offentlighet och sekretess som har uppmärksammats i och med fördjupad samverkan, samt ge förslag på hur dessa problem kan hanteras i framtiden.

1.3 Metod

Enligt Sandgren finns det en fördel med att börja med en källa som synes ge ett gott svar på den första frågan som valts för uppsatsen, för att sedan söka svar på följdfrågor i andra rättskällor.¹ Därav inledde jag arbetet med att läsa igenom Skatteverkets handledningar och övergick sedan till att läsa artiklar och mer traditionella rättskällor. Efter en genomgång av materialet konstaterades att det fanns en mängd bestämmelser för hur skatteprocessen ska gå till idag, utgångspunkten för uppsatsen är därför rättsdogmatisk metod. Det innebär att jag bygger mina rättsutredningar på traditionella rättskällor, som grundlag, lag, praxis, förarbeten, och doktrin. I syfte att få en klar bild av de rättsliga problem som råder kommer jag att därefter att söka skildra Skatteverkets tolkning av rättsläget, för att sedan återge artiklar.² En sammanvägning av materialet kommer sedan ligga till grund för placering av Skatteverkets förändringsarbete i ett rättsligt och ett samhälleligt sammanhang.³ På den sista tiden har det även skett förändringar i den skatterättsliga terminologin. Begreppet ”taxering” har exempelvis bytts ut emot begreppet ”beskattning”, något som kommer att börja gälla från och med taxeringsår 2013. I det här examensarbetet kommer att använda mig av den nya terminologin.

1.4 Avgränsning

I syfte att redogöra för den samverkan som finns mellan Skatteverket och svenska företag som det ser ut idag, har ett nationellt perspektiv har valts för uppsatsen. Därav ska den internationella problematiken på området inte utredas på djupet. För att ge en förklaring till bakomliggande faktorer avseende fördjupad samverkan, gör jag dock utblick emot OECD:s modellavtal och den internationella debatten. Eftersom rapporten riktar sig till Sveriges största koncerner, sker ingen utredning av de mindre företagens samarbete med Skatteverket eller skatterättsliga situation. Vid ärendehantering på Skatteverket råder vanligen absolut sekretess, därav ska begreppen ”rakt skaderekvisit” och ”omvänt skaderekvisit” endast utredas i kontexten att ett Skatteärende prövas i domstol. Principen om allas likhet inför lagen är även den intressant i sammanhanget, men en närmare granskning av den principen har lämnas utanför uppsatsen på grund av att det skulle kräva ett annat perspektiv än det som har valts för

¹ Sandgren s. 28

² Sandgren s. 25 - 27

³ Sandgren s. 55

uppsatsen. Fördjupad samverkan är inte heller en brottsbekämpande verksamhet, därför ska inte de sekretessbrytande bestämmelser som är tillämpliga vid misstanke om brott utredas i något närmare. Med anledning av att Skatteverket i vissa artiklar har beskrivit företagens agerande som omoraliskt, ska etiska aspekter berörs översiktligt. Dock finns det ingen avsikt att göra en djupare studie av moralfilosofi, som är ett eget vetenskapsområde inom filosofi.

1.5 Disposition

Uppsatsen är indelad i 9 kapitel som berör tre huvudområden. Det första området handlar om myndigheters hantering av allmänna handlingar utifrån ett offentlighetsperspektiv. Det andra området handlar om sekretesslagstiftningens påverkan på skatteprocessen, särskilt hanteringen av de uppgifter som Skatteverket och domstolen har tagit del av under processen. Det tredje området handlar om den samverkan som råder mellan Skatteverket och svenska företag idag. Jag kommer att peka på svårigheter samt ge förslag till förbättringar.

Det andra kapitlet inleds med en utblick mot Skatteverkets förändrade arbetssätt som kallas fördjupad samverkan. Kapitlet fortsätter med en överskådlig sammanställning av de viktigaste delarna i den internationella och den svenska debatten. I tredje kapitlet sker en genomgång av offentlighetsprincipens olika delar, som handlingsoffentligheten, tryck- och yttrandefriheten, meddelandefriheten och förhandlingsoffentligheten. I fjärde kapitlet behandlas begreppet allmänna handlingar utifrån ett offentlighetsperspektiv. Eftersom yttrandefriheten stadgar en rätt att ta del av allmänna handlingar, sker en återkoppling till bestämmelserna om tryckfriheten och yttrandefrihet i andra kapitlet. I femte kapitlet behandlas skatteprocessen ur ett sekretessperspektiv. Där ges en förklaring till vad sekretess är och hur den påverkar skatteprocessen. En genomgång sker av innebörden av absolut sekretess. Kapitlet fördjupas sedan i delar om bestämmelserna som begränsar sekretessen. I sjätte kapitlet sker en genomgång av Skatteverket och domstolarnas skyldigheter enligt förvaltningslagen, förvaltningsprocesslagen och Europakonventionen för mänskliga rättigheter. En utblick sker mot Skatteverkets och domstolarnas skyldighet att motivera beslut. I sjunde kapitlet förklaras begreppet ”oriktig uppgift”. Därefter sker en genomgång av Skatteverkets och företagets rättigheter och skyldigheter gentemot varandra enligt den nya skatteförfarandelagen. I åttonde kapitlet behandlas sedan de bestämmelser som styr sambandet mellan företagets redovisning och beskattning av verksamheten. Uppsatsen avslutas med ett nionde kapitel där jag utifrån gällande rätt gör en fördjupad analys av Skatteverkets samverkan med storföretagen. Syftet med analysen är att synliggöra problem samt ge förslag till förbättringar.

2. Fördjupad samverkan

2.1 Inledning

I det här kapitlet ska jag först gå igenom Skatteverkets rapport om det nya arbetssättet som heter fördjupad samverkan. Därefter sker en översiktlig genomgång av det internationella modellavtalet ”Enhanced relationship” som är en av orsakerna till Skatteverkets rapport. Tanken bakom avtalets utformning och dess påverkan på skattemyndigheternas arbete i Europa förklaras. Efter det återges storföretagens reaktioner på Skatteverkets nya arbetssätt kallat fördjupad samverkan. Kapitlet avslutas med en genomgång av ett antal debattartiklar där problematiken kring arbetssättet diskuteras utifrån olika synvinklar. Syftet är att urskilja problem som sedan kommer att bearbetas och analyseras vidare i uppsatsen.

2.2 Skatteverkets rapport om ”Fördjupad samverkan”

Den 31 mars 2011 gick Skatteverket ut med en rapport som heter ”fördjupad samverkan mellan Skatteverket och Sveriges största koncerner”⁴. I rapporten presenterar Skatteverket ett nytt arbetsätt som innebär att Skatteverket ska erbjuda de största koncernerna service med att se över deras skatterisker. Arbetssättet inleddes under sommaren 2011 och går ut på att Skatteverket genom att inta ett nytt förhållningssätt gentemot företagen, har möjlighet att erbjuda rådgivning i ett tidigt skede under skatteprocessen. Tanken är att Skatteverket och företagen tillsammans ska arbeta för att minska företagens skatterisker och därigenom även minska behovet av kontroller i efterhand.⁵ Samarbetet bygger på frivillighet, öppenhet och ska förankras genom en skriftlig avsiktsförklaring, även kallad handlingsplan.⁶ Tanken är att Skatteverket och företaget ska komma överens om arbetets innehåll och fortgång. Skatteverkets förhoppning är att det nya samarbetet ska leda till ett stärkt förtroende mellan parterna på sikt. Skatteverket hoppas även att det nya arbetssättet ska skapa förutsättningar för företagen att betala rätt skatt från början. På det sättet är det tänkt att även företagens kostnaderna för skattehantering ska minska.⁷

I en debattartikel⁸ skriver Ingmar Hansson, som är generaldirektör på Skatteverkets, att bakgrunden till den nya arbetsmetod är finanskrisen i Europa. Den har gett nytt fokus åt företagens risktagande och interna kontrollsystem. Även den gränsöverskridande handeln har bidragit till att företagens skatteredovisningar blivit allt mer komplexa och svårbedömda. I takt med den ökade komplexiteten i affärstransaktioner och ägarförhållanden blir de slutliga skattekonsekvenserna allt svårare att förutse, menar han. Följden blir att företagens ledning får allt svårare att ha fullständig kontroll över vilka skatterisker som företaget tar. Konsekvensen av detta kan bli långdragna rättsprocesser med oklara utgångar. Om Skatteverket och förvaltningsdomstolarna underkänner ett skatteupplägg kan detta leda till

⁴ SKV dnr. 480-698289-10/1211, Rapport: Fördjupad samverkan mellan Skatteverket och Sveriges största koncerner, 2011-03-31

⁵ Rapport: SKV dnr. 480-698289-10/1211, stycke 2.1

⁶ <http://www.skatteverket.se/omskatteverket/omoss/samverkan/medstoraforetag.4.70ac421612e2a997f85800079814.html>

⁷ SKV 248 utgåva 1

⁸ Hansson, Ingmar och Landén, Anette i di debatt 7 Mars 2011

”kostsamma upptaxeringar och skattetillägg”⁹. Det är mot denna bakgrund som Skatteverket vill erbjuda företagen en närmare dialog och ett fördjupat samarbete.

2.3 OECD:s rapport ”Enhanced relationship”

I artikeln, ”Något om Skatteverkets förslag till fördjupad samverkan med Storföretagen”, i Skattenytt år 2011 skriver Carl Sörensson om att Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan är ett resultat av en rapport¹⁰ som släpptes av en arbetsgrupp till Forum om tax administration, som sorterar under OECD:s Committee on Fiscal Affairs. Rapporten släpptes under år 2007 och heter ”Enhanced relationships”. Där framgår bland annat att dagens förhållande mellan skattemyndigheter och skattskyldiga i Europa och övriga värden inte är särskilt kommunikativt som det ser ut idag. Kommunikationen går främst ut på att skattemyndigheterna och skattskyldiga endast agerar utifrån vad de är skyldiga till enligt gällande lagstiftning. Deklaranterna bifogar endast det minimum av information som de är skyldiga att lämna, men information om hur beräkningar och andra avvägningar har gjorts, som kan vara betydelsefullt vid en eventuell granskning av deklarationen, framgår normalt inte. Det leder till att skattemyndigheterna normalt måste utreda deklarerandes uppgifter utan tillgång till sådant underlag. Enligt FTA innehåller denna typen av förfarande flera svagheter som orsakar ineffektivitet och rättsosäkerhet. För att genomföra en förändring av dagens arbetsmetoder har FTA därför utvecklat nya riktlinjer till stöd för skattemyndigheternas fortsatta utvecklingsarbete. FTA uttalar särskilt fem punkter där man anser att Skattemyndigheterna måste utveckla sina verksamheter;

- 1) ökad affärsmässighet,
- 2) förståelse,
- 3) opartiskhet,
- 4) proportionalitet,
- 5) öppenhet och lyhördhet.

Det nya arbetssättet innebär även att skattskyldiga ska förmås lämna mer information i ett tidigare skede.¹¹ Arbetsmetoder i linje med OECD:s rekommendationer har introducerats av skattemyndigheter i ett flertal länder tex Storbritannien, Nya Zeeland, Australien, Irland och USA. I dessa länder har bemötandet varit övergripande positivt. Det beror främst på den ökade dialogen mellan skattemyndigheten och skattskyldige. I dessa länder har den enskilda ett mycket mer långtgående ansvar i jämförelse med exempelvis Sverige. Det är endast kortfattad information som krävs från skattskyldige vid deklarationstillfället. Informationen som lämnats i deklarationen accepteras också automatiskt som grund för beskattning, och kontroller genomförs av myndigheten i efterhand genom revision. Följden blir att myndigheten inte heller har någon serviceskyldighet gentemot den skattskyldige, som därför har mycket begränsade möjligheter att i förväg diskutera ett skatteupplägg med skattemyndigheten. ”Enhanced relationships” fyller här en viktig funktion genom att skattemyndighetens antar ett nytt förhållningssätt som ska bidra till att etablera en kontakt mellan skattemyndigheten och den skattskyldiga. Denna kontakt ska sedan resultera i att den skattskyldiga lämnar relevant beskattningsinformation i ett tidigare skede och då även får större möjlighet att diskutera sina funderingar med skattemyndigheten.

⁹ Hansson, Ingmar och Landén, Anette i di debatt 7 Mars 2011

¹⁰ OECD:s modellavtal

¹¹Sörensson, Carl i Skattenytt, ”Något om Skatteverkets förslag till fördjupad samverkan med Storföretagen”, stycke 2.1

I andra länder såsom Danmark, Frankrike, Tyskland och Spanien m.fl. är den skattskyldiges uppgiftsskyldighet mer omfattande. I dessa länder måste skattebetalaren lämna all information som är nödvändig för att skattemyndigheten ska kunna fastställa den slutliga skatten och har då i gengäld lättare att få information från skattemyndigheten angående skattelagstiftningen m.m.¹² I Sverige har Skatteverket sedan länge inlett ett mer serviceinriktat arbete där man erbjuder medborgare stöd och hjälp inför deklaraionsinlämningen.¹³ En av frågorna som Sörensson ställer sig är om det är möjligt att implementera det nya förhållningssättet i Sverige med den lagstiftning som finns idag. Därutöver funderar han över om Sverige verkligen är i behov av ett reformerat arbetssätt och om det i sådana fall skulle krävas lagändringar för att kunna genomföra det nya arbetssättet.¹⁴ Carl Sörensson förklarar att en viktig skillnad mellan Sverige och övriga länder, där OECD:s arbetsmetod fått positiv respons, är att den svenska lagstiftningen redan stadgar en skyldighet att lämna ”all nödvändig information”¹⁵ för att Skatteverket ska kunna fastställa rätt skatt. Därav behöver inte Skatteverket utreda deklaranternas deklaraioner utan tillgång till nödvändiga information om gjorda avdrag etc. Carl Sörensson uttrycker även en åsikt om att Skattskyldiga genom fördjupad samverkan **inte kan förpliktigas att lämna mer information än vad som krävs för att Skatteverket ska kunna fastställa skatteplikten.**

2.4 Storföretagens respons på fördjupad samverkan

Efter att Skatteverket gett ut rapporten om fördjupad samverkan inleddes en debatt i offentliga medier angående nödvändigheten av Skatteverkets nya arbetsmetod. Under sommaren 2011 gick ett antal av Sveriges största företag samman och förklarade i ett brev till Skatteverket att de stora koncernerna anser sig ha mycket god kontroll på sina skatterisker redan idag och att transparensen redan är stor vad gäller dessa. Det är den svenska organisationen Svenskt näringsliv som har skickat brevet till Skatteverket. I brevet välkomnar företagen en diskussion med Skatteverket om en förbättrat samverkan, men hävdar att den legala risk vad gäller sekretesskydd inte väger upp emot de fördelar som Skatteverket presenterat med fördjupad samverkan. Svenskt näringsliv uttryckte bl.a. att den svenska skatterättsliga miljön i dagsläget inte bidrar med de grundförutsättningar som behövs för att ett förfarande som fördjupad samverkan ska kunna fungera på ett säkert sätt. Svenskt näringsliv hänvisar bland annat till en debattartikel skriven av Robert Pålsson som behandlar skattskyldigas rättighet att stå lika inför lagen, samt att bemötas sakligt och opartiskt. Genom artikeln väcker Pålsson frågan om fördjupad samverkan kommer att innebära fördelar för de företag som väljer att delta. Han menar att det finns en risk att likhetsprincipen frångås på grund av att det kan finnas en riks för att det nya arbetssättet kan få till följd att Skatteverket favoriserar vissa enskilda fysiska eller juridiska personer.¹⁶ I artikeln ”om likhet inför skattelagen” förklarar Pålsson att föreställningen om en total likhet inför lagen i princip är en falsk verklighetsuppfattning. Istället menar han att en mer realistiskt syn grundar sig på att jämförbara fall ska behandlas lika. Han förklarar den flera hundra år gamla principen genom en historisk tillbakablick. Före

¹² Sörensson, Carl i Skattenytt, ”Något om Skatteverkets förslag till fördjupad samverkan med Storföretagen”, Stycke 2.2,

¹³ www.skatteverket.se

¹⁴ OECD:s modellavtal, article 26

¹⁵ Sörensson, Carl i Skattenytt, ”Något om Skatteverkets förslag till fördjupad samverkan med Storföretagen”, Stycke 3.1

¹⁶ Pålsson, Robert i DI debatt 11 Mars 2011.

liberalismens genombrott kunde samma brott bedömas olika beroende på om det var en adelsman eller en egendomslös som hade begått brottet, ett förfarande som inte är förenligt med likhetsprincipen i 1 kap. 9 § RF. Pålsson poängterar att principen innebär att lika fall ska behandlas lika.¹⁷ Av angivna skäl önska undertecknade företag därför att tacka nej till Skatteverkets inbjudan om fördjupad samverkan så som förslaget ser ut idag.¹⁸

2.5 Flera debattartiklar och andra nyheter

I en artikel i dagens industri skriver Skatteverkets generaldirektör Ingemar Hansson att Skatteverket ”välkomnar en öppen och ärlig diskussion om hur samverkan med de största företagen kan förebygga skattefel och minska skatteriskerna”¹⁹. Generaldirektören uppger att han är medveten om de farhågor som finns kring fördjupad samverkan och hänvisar till bland annat Robert Pålssons artikel om likabehandling och enhetlig rättstillämpning. Vidare uppger han att Skatteverket har diskuterat problemen både internt och externt och att Skatteverket varken vill tvinga eller lura något företag till att samarbeta.²⁰ Med anledning av Bertil Villards avgång som ordförande i AMF, skriver Ingemar Hansson ytterligare en debattartikel. Där förklarar han att skattefrågor inte enbart är en fråga som hör hemma på ekonomiavdelningen, styrelsen har också ett ansvar. Han anser att det är tid att sluta se skatter som en kostnad som ska minimeras. ”De flesta företag inser idag vilka risker det innebär att bedriva verksamheter som kan uppfattas som oetiska”²¹ menar han. Av artikeln framgår även att det är bland annat därför som företagen har mycket att vinna på att samarbeta med Skatteverket och på så vis minimera sina skatterisker.

Efter Carema har det kommit ytterligare uppgifter om att fler företag ägnar sig åt avancerad skatteplanering. Den 27 april 2012 utgav Skatteverket en ny rapport.²² Där presenteras resultatet från en granskning av 23 koncerner i Sverige. Av resultatet framgår att få av dessa koncerner betala bolagskatt i Sverige, trots goda vinster. Vissa av koncernerna har använt sig av möjligheten att göra avdrag för räntor, för att på det viset bygga upp ett skattemässigt underskott.²³ När Borg sedan presenterar sin lösning på problemet med ”räntesnurrorna” blir reaktionerna från näringslivet kraftfulla.

Anders Borgs lösning innebär i huvudsak två förändringar:

- 1) Nytt förbud mot avdrag för ränteutbetalningar till Skatteparadis.
- 2) Möjlighet för Skatteverket att underkänna ränteavdrag, som Skatteverket bedömer, görs med främsta syfte att undvika skattekostnader.

I gengäld lovar Borg sänkt bolagskatt, men det hjälpte inte. Kristina Andersson, chef för Svenskt näringsliv, anser att resultatet av den nya lösningen innebär stor rättsosäkerhet för

¹⁷ Pålsson, Robert i Skattenytt, ”Om likhet inför skattelagen”, år 2004.

¹⁸ Svenskt näringsliv, 2011-07-06: Beträffande Skatteverkets planerade inbjudningar till fördjupad samverkan.

¹⁹ Hansson, Ingemar och Landén, Anette i DI debatt 15 Mars 2011.

²⁰ Hansson, Ingemar och Landén, Anette i DI debatt 15 Mars 2011.

²¹ Hansson, Ingemar i di debatt 18 maj 2011

²² SKV dnr 131-296639-12/113, Delrapport ”Skatteplanering med ränteavdrag i företag inom välfärdssektorn”

²³ SKV pressmeddelande, 27 april 2012, ”Höga ränteavdrag minskar vinsterna i välfärdsföretag”

företagen. ”Så agerar man inte i en rättsstat”²⁴ menar hon. Ingmar Hansson håller inte med. ”Hade alla bara använt sig av ränteavdragen på det sättet som det var tänkt så hade man inte behövt skärpa reglerna,”²⁵ svarar han på Kristina Andersson artikel.

Problematiken med oredovisade tillgångar i utlandet var även aktuellt under våren 2009. Det problemet såg lite annorlunda ut och kunde därför lösas på ett annorlunda sätt i jämförelse med problemet med räntesnurrorna. Staffan Andersson beskriver förfarandet i en artikel²⁶. Under våren 2009 gick Skatteverket ut med information om att arbetet med uppgifter om oredovisade tillgångar utomlands skulle intensifieras. Den ökade risken för upptäckt, tillsammans med det faktum att gåvoskatten och arvsskatten hade blivit avskaffad, medförde att antalet skattskyldiga som var beredd att redovisa sina tidigare oredovisade tillgångar och inkomster utomlands ökade markant. Det har resulterat i att Skatteverket under år 2010 och 2011 har fått in frivilliga rättelser från skattskyldiga som är bosatta i Sverige och som har inkomster och tillgångar utomlands, men som tidigare inte blivit redovisade i Sverige. Om den skattskyldiga gör en så kallad frivillig rättelse bortfaller möjligheten för Skatteverket att påföra skattetillägg förklarar Andersson. Den skattskyldiga kan inte heller åtalas för skattebrott. Andersson påpekar att de frågor som aktualiserats i samband med frivilliga rättelser är nya och att den praktiska hanteringen för Skatteverket och rådgivare är ovan. Trots detta har möten mellan Skatteverket och skattebetalare varit bra och frågor har kunnat lösas i ett tidigt stadium. Han påpekar även att det i sammanhanget är viktigt att framhålla betydelsen av att komma överens med Skatteverket innan ett beslut fattas i ärendet. Endast under sådana förutsättningar kan Skatteverkets beslut, som också blir offentligt, hållas så kortfattat som möjligt. Är Skatteverket och skattebetalaren inte överens har Skatteverket en skyldighet att utförligt motivera sitt beslut och i motiveringen redogöra för bakomliggande omständigheter till utgången i ärendet. Det kommer att leda till större offentlighet för skattebetalaren, vilket i sin tur leder till att antalet skattskyldiga som är beredd att göra frivilliga rättelser minskar kraftigt.²⁷

2.6 Egna reflektioner

Av artiklarna framgår dels att företagen anser att de legala risker, med särskilt avseende på sekretesskydd, inte väger upp emot fördelarna med fördjupad samverkan, dels att den skatterättsliga miljön inte har de grundförutsättningar som krävs för att ett arbetsätt som fördjupad samverkan ska kunna fungera i praktiken. Därav anser jag att det kan vara intressant att utreda om företagen har något fog för sitt argument, samt vilka grunder som i sådana fall kan anföras till stöd för företagets påstående. Vidare undrar jag om och på vilket sätt Skatteverket har bemöt företagets påstående, samt om Skatteverkets har vidtagit några faktiska åtgärder för att säkra att det sekretesskydd som finns upprätthålls.

²⁴ Lönegård, Claes debattartikel i Fokus nr 13, 30 mars - 12 april 2012

²⁵ Lönegård, Claes debattartikel i Fokus nr 13, 30 mars - 12 april 2012

²⁶ Andersson, Staffan i Artikel ur Skattentytt, nr 4 2012 s. 201

²⁷ Andersson, Staffan i Skattentytt, nr 4 2012 s. 201

3. Offentlighetsprincipen

3.1 Inledning

I det här kapitlet presenteras en av de mest grundläggande principerna i vårt rättssystem, offentlighetsprincipen. Jag ska redogöra för svenska myndigheters skyldighet att under vissa förutsättningar tillhandahålla allmänna handlingar och uppgifter ur allmänna handlingar som allmänheten efterfrågar. Syftet är att utreda den skatterättsliga miljön utifrån ett offentlighetsperspektiv. Kapitlet inleds med en allmän beskrivning av offentlighetsprincipens, därefter sker en genomgång av offentlighetsprincipens olika delar, som handlingsoffentligheten, tryckfrihet, yttrandefriheten, meddelandefriheten och förhandlingsoffentligheten. Kapitlet avslutas med en analys och egna reflektioner om Skatteverkets roll som offentlig myndighet i dagens Sverige.

3.2 Allmänt om offentlighetsprincipen

I 1 kap 1 § 1 st RF stadgas att all offentlig makt i Sverige ska utgå från folket. Av 4 § RF framgår vidare att riksdagen är folkets främsta företrädare som enligt 6 § ska riksdagen styra riket. Med detta förstås att Sverige är en indirekt demokrati, vilket innebär att folket enligt 1 kap 1 § 2 st RF ska välja sina företrädare till riksdagen genom offentliga val.²⁸ Av 6 § RF framgår att det är riksdagens uppgift att stifta lagar, besluta om skatter och bestämma hur statens medel ska användas. Enligt 1 kap. 3 § 3 st RF ska den offentliga makten utövas under lagar. Dessa bestämmelser slår fast principen om maktutövandets lagbundenhet, som är en av de viktigaste principerna för det svenska stadsskicket. Principen visar att Sverige är en rättsstat²⁹. Enligt 1 kap. 8 §, RF är det sedan domstolarna och den offentliga förvaltningen som ansvarar för rättsskipningen. Domstolarna och den offentliga förvaltningen har därigenom en skyldighet att omsätta de lagar som riksdagen har bestämt i praktiken. Deras uppgift är att tillämpa lagarna och besluta i olika ärenden som väckts vid domstol eller förvaltningsmyndighet. Enligt 1 kap. 9 § RF har domstolar och förvaltningsmyndigheter en skyldighet att aktivt inta ett sakligt och objektiva förhållningssätt, samt beakta allas likhet inför lagen vid rättsskipningen och alla annan form av ärendehantering vid domstolar och förvaltningsmyndigheter.

För att folkstyret ska fungera behövs det att samhället tillåter en öppen och allmän debatt mellan olika samhällsaktörer. Medborgare måste fritt kunna uttrycka sina åsikter utan att känna rädsla för olika former av repressalier från offentliga auktoriteten som myndigheter, domstolar, poliser. Medborgarna måste även kunna ta del av myndigheternas arbete och hålla sig uppdaterad om vad som sker i samhället. Alf Bohlin menar att eftersom den offentliga verksamheten är något som angår alla medborgare, ”är det av utomordentligt stor betydelse att myndigheters verksamheter så långt som möjligt sker i öppna former och under insyn av allmänheten och massmedia”.³⁰ Medborgares rätt till insyn i statens och kommunernas verksamheter möjliggörs av offentlighetsprincipen. Den kan ta sig många uttryck, men innehåller främst fyra olika delar, handlingsoffentlighet, tryck- och yttrandefrihet,

²⁸ Nergelius s. 34

²⁹ Pettersson s. 19

³⁰ Bohlin, Alf Offentlighetsprincipen s. 17

meddelandefrihet samt förhandlingsoffentlighet som tillsammans gör att insynen blir praktiskt genomförbart.³¹

3.2.1 Handlingsoffentlighet

Den offentliga makten i Sverige ska utgå från folket. Det sker genom indirekt demokrati, som innebär att folket genom allmänna val väljer ut representanter till riksdagen. Riksdagen stiftar sedan lagar. En förutsättning för att systemet ska fungera rättssäkert och effektivt är att folket och media har möjlighet att kontrollera de beslut som fattas av myndigheter och andra beslutande organ, står i överensstämmelse med gällande rätt. Offentligheten anses även på det viset stärka allmänhetens förtroende för rättskipningen.³²

När man talar om offentlighetsprincipen i allmän mening, åsyftas främst reglerna om allmänna handlingar i tryckfrihetsförordningen. Handlingsoffentligheten innebär en rätt för medborgare och massmedia att ta del av allmänna handlingar och därigenom tillgodogöra sig objektiv information om myndigheternas ärenden och verksamhet i stort. Det i sin tur möjliggör en fri och konstruktiv debatt i olika samhällsfrågor. Principen är en viktig förutsättning för genomsynen av den statliga och kommunala sektorn. Syftet med bestämmelserna är att främja en allsidig upplysning och ett fritt meningsutbyte, samt att garantera rättssäkerhet och effektivitet i förvaltningen och i folkstyret.³³ I 2 kap. TF finns de mest grundläggande bestämmelserna om allmänna handlingars offentlighet. Av 2 kap. 1 § p.1 TF följer att alla svenska medborgare ska ha möjlighet att ta del av allmänna handlingar. I 22 § 2 st p. 1 stadgas att utländska medborgare är att jämställa med svenska medborgare, således har även utländska medborgare rätt att ta del av allmänna handlingar. I propositionen³⁴ anges att rätten att ta del av en handling hos en myndighet föreligger om handlingen har nått ett sådant handläggningsstadium att den är att betrakta som ”allmän”. För att rätt till insyn ska föreligga krävs därav att handlingen är att betrakta som en ”allmän handling” enligt 2 kap. 6 § eller 7 §, TF. Av bestämmelserna framgår vidare att handlingar som är förvarad hos myndigheten och inkommen till eller upprättad hos myndigheten, är att betrakta som allmän handling. Därutöver krävs det att handlingen är att betrakta som offentlig, inte hemlig. Handlingsoffentligheten gäller således inte utan begränsningar, ”hänsyn till enskilda eller allmänna intressen måste ibland ges företräde framför intresset av insyn”³⁵.

Rätten att ta del av handlingar kan således begränsas om efterfrågad handling inte är att betrakta som en allmän handling, eller om en allmän handlingen eller uppgiften i en allmän handling är att betrakta som hemlig.³⁶ Om en handling är förvarad hos och inkommen till eller upprättad av myndigheten ska myndigheten, efter en begäran om utlämnande av handlingen, först göra en bedömning om handlingen allmän eller inte. Därefter ska myndigheten göra en bedömning om handlingen är att betrakta som offentlig eller hemlig. Under förutsättning att handlingen bedöms som offentlig allmän handling, har myndigheten en skyldighet att lämna

³¹ Prop. 2001/02:70 s. 9, stycke 4.1.2

³² Prop. 1979/80:2 Del A s. 92

³³ Prop. 2001/02:70 s. 9, stycke 4.1.2

³⁴ Prop. 2001/02:70 s. 9, stycke 4.1.3

³⁵ Prop. 2001/02:70 s. 9, stycke 4.1.3

³⁶ Prop. 2001/02:70 s 10

ut handlingen enligt 2 kap. 12 §, TF. Kan utlämnandet ske på myndigheten, ska det ske genast eller så snart som möjligt utan avgift till den som önskar ta del av handlingen. Om den som begär att få ta del av handlingen istället vill ha en kopia av handlingen som denna kan ta med sig från myndigheten, ska myndigheten enligt 2 kap. 13 §, TF lämna ut en sådan mot en fastställd avgift. Om handlingen istället är att betrakta som hemlig med hänsyn till enskilda eller allmänna intressen ska den som huvudregel inte lämnas ut. Viktigt att tänka på för den som begär att få ta del av en handling är att begäran enligt 2 kap. 14 §, TF ska ställas till den myndigheten som förvarar handlingen.

3.2.2 Tryckfriheten

Redan i mitten av 1700-talet infördes tryckfriheten i Sverige. Det innebär att det tidigare systemet som ställde krav på förgranskning och tillstånd för utgivning av skrifter upphävdes. Tryckfriheten inskränktes under senare delen av 1700-talet, men återupprättades i början av 1800-talet efter att dåvarande konungen Gustav IV Adolf avsattes. På den tiden var makthavare mycket kritiska mot att information snabbt kunde spridas med hjälp av tryckta skrifter, särskilt med beaktan på information som var kritisk gentemot makthavarna. Vår nuvarande tryckfrihetsförordning är från år 1949, och även fast den har ändrats ett antal gånger är grunden i tryckfriheten den samma.

I 1 kap. 1 § TF stadgas att varje medborgare har rätt att utan från hinder från myndigheter eller annat allmänt organ, utgiva skrifter. Vidare följer av 1 kap. 2 st TF att bestämmelsen i 1 st syftar till att säkerställa ett fritt meningsutbyte och en allsidig upplysning. Med detta menas att varje svensk medborgare har en rättighet att i tryckt skrift yttra sina tankar och åsikter, offentliggöra allmänna handlingar samt meddela underrättelser och uppgifter i vad ämne som helst. Medborgaren måste dock självständigt beakta och respektera de bestämmelser i tryckfrihetsförordningen som begränsar tryckfriheten i syfte att skydda enskildas rättigheter och den allmänna säkerheten i riket. Bestämmelsen innebär således att information får tryckas utan att det allmänna dvs, stat och kommun, granskar eller kontrollerar innehållet i skriften innan den trycks. Vid missbruk av tryckfriheten kan ansvar utkrävas först i efterhand.³⁷

Skrifter ska alltså kunna tryckas utan att någon myndighet eller annat allmänt organ hindrar detta. Medborgaren ska enligt 1 kap. 1 § 2 st TF endast kunna ställas till svars för utgivna skrifers innehåll vid allmän domstol och bara straffas om innehållet strider mot lag som syftar till att behålla ett allmänt lugn. Tryckfriheten är därmed inte total och missbruk av tryckfriheten, så kallade tryckfrihetsbrott, bestraffas enligt TF:s brottskataloger.³⁸ Av 7 kap. 1 § TF framgår att tryckfrihetsbrott är gärningar som avses i 7 kap. 4 & 5 §§, TF. Det är påkallat att i detta sammanhang påpeka att gärningsbeskrivningarna i 4 & 5 §§ är uttömmande. Brotten som avses i 7 kap. 3 § TF är därmed inte tryckfrihetsbrott, men väl brott mot TF. Det innebär att ansvarsreglerna i 8 kap. TF inte aktualiseras vid brott enligt 7 kap. 3 §, TF.³⁹

³⁷ Warnling-Nerep s. 13

³⁸ Karnovkommentar, Författare: Hans-Gunnar Axberger

³⁹ Warnling s. 90 och s. 100

Brottskatalogen i 7 kap. 4 § innehåller definition av:

- 1) politiska brott,
- 2) brott mot allmän ordning,
- 3) ärekränkingsbrott,
- 4) brott mot frid och fri,
- 5) brott mot allmän verksamhet. Bestämmelsen är mycket omfattande och ansluter till motsvarande bestämmelser i BrB.⁴⁰ I 7 kap. 5 § TF finns ytterligare en brottskatalog. Av 5 § framgår att följande gärningar ska anses utgöra tryckfrihetsbrott: att någon
 - 1) uppsåtligen offentliggör allmänna handlingar som ej är tillgängliga för envar, eller
 - 2) offentliggör uppgifter och därvid uppsåtligen åsidosättande av tystnadsplikten enligt OSL 16 kap. eller
 - 3) när riket är i krig eller omedelbar krigsfara offentliggör uppgifter om förhållanden vilkas röjande enligt lag innefattar annat brott mot rikets säkerhet än som anges i 4 §.⁴¹

Av 8 kap. 1 § TF följer att ansvarighetsreglerna i TF blir tillämplig vid samtliga tryckfrihetsbrott.

3.2.3 Begränsning av tryckfriheten

Enligt 1 kap. 2 § TF är det förbjudet för myndigheter och andra allmänna organ att granska innehållet i tryckta skrifter och hindra att dessa ges ut, om det inte finns lagstöd för att hindra skriften eller underrättelsen från att ges ut. Bestämmelsens utformning innebär att hinderförbudet endast kan påverkas eller ändras genom ändring i grundlagen.⁴² Av 2 kap 1 § TF framgår att varje svensk medborgare har rätt att ta del av allmänna handlingar. Även denna bestämmelse syftar till att främja ett fritt meningsutbyte. Av 2 kap. 2 § framgår vidare att rätten att ta del av allmänna handlingar får begränsas i vissa fall, om det är påkallat av:

1. rikets säkerhet (p. 1),
2. rikets centrala finanspolitik (p. 2),
3. en myndighets verksamhet för inspektion, kontroll eller annan tillsyn (p. 3),
4. intresset att förebygga eller beivra brott (p. 4),
5. det allmännas ekonomiska intresse (p. 5),
6. skyddet för enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden (p. 6),
7. intresset att bevara djur-eller växtart (p. 7).

För att rätten att kunna ta del av allmän handling ska kunna begränsas måste detta vara noga angivet i särskild lag eller i annan lag vartill den särskilda lagen hänvisar. Den lagen som här åsyftas är OSL, däri finns bestämmelser som syftar till att skydda allmänna och enskilda intressen.⁴³

⁴⁰ Warnling s. 91- 92

⁴¹ Warnling s. 99

⁴² Karnovkommentar 19, Författare Hans-Gunnar Axberger. Ursprungskällan är, SOU 1947:60 s. 49 f. samt Prop. 1948:230 s. 87

⁴³ Prop. 2001/02:70 s 10, stycke 4.1.3

3.2.4 Yttrandefriheten

Idag regleras yttrandefriheten i tre olika grundlagar: regeringsformen, tryckfrihetsförordningen och yttrandefrihetsgrundlagen. I 2 kap. 1 § RF stadgas att varje medborgare gentemot det allmänna är tillförsäkrad yttrandefrihet och informationsfrihet. Bestämmelsen tillförsäkrar varje medborgare att fritt i tal, skrift eller bild, uttrycka tankar, känslor och åsikter, samt frihet att inhämta och i övrigt ta del av andras yttranden. Yttrandefriheten och informationsfriheten som åsyftas i 2 kap. 1 § RF får endast begränsas i enlighet med bestämmelserna i 2 kap. 20 § RF. I 1 kap. 1 § 3 st TF finns bestämmelsen om meddelarfriheten, som innebär att det står var och en fritt att ”meddela uppgifter och underrättelser i vad ämne som helst för offentliggörande i tryckt skrift till författare” under förutsättning att inget annat står föreskrivet i TF. I 1 kap. 1 § YGL finns ytterligare en bestämmelse om yttrandefriheten med avseende på uttryck i tekniska medier. Den innebär att varje medborgare har rätt att i ljudradio, television och liknande överföringar samt filmer, videogram, ljudupptagningar och andra tekniska upptagningar, offentligen uttrycka tankar, åsikter och känslor och i övrigt lämna uppgifter i vad ämne som helst. Enligt 1 kap. 4 § YGL får myndigheter och andra allmänna organ inte ingripa mot någon utan stöd i YGL.

Av 3 kap. 1 § framgår att den som har författat en tryckt skrift, inte är skyldig att underteckna skriften med sitt namn. Bestämmelsen äger motsvarande tillämpning för den som lämnat meddelande enligt 1 kap. 1 § 3 st TF. Enligt 3 kap 2 § TF gäller som huvudregel att författarens och meddelarens identiteter endast får behandlas i tryckfrihetsmål om vederbörande har framträtt öppet. I annat fall gäller anonymitetsregeln i 1 §.⁴⁴ I 3 kap. 3 § 1 st anges att den som har tagit befattning med tillkomsten eller utgivning av skrifter, inte får röja vem som är författare eller meddelare. Av 2 st framgår dock ett antal undantag när tystnadsplikten i 1 st inte gäller. Undantaget i 2 st 5 p. är tillämpligt vid de mindre grova meddelarbroten, dessa kan utgöras av av antingen uppsåtligt oriktigt utlämnande av allmän handling eller åsidosättande av kvalificerad tystnadsplikt.⁴⁵

I Göran Lambertz artikel⁴⁶, som främst behandlar YGL med avseende på att YGL endast rymmer en begränsad del av alla yttranden som kan företas i tekniska medier, analyseras frågan om det finns ett behov att se över dagens lagstiftning avseende yttrandefriheten. Lambertz anser att det har hänt mycket med kommunikationen sedan YGL infördes för 15 år sedan. Han menar att internet har skapat helt nya förutsättningar för kommunikation, och även därigenom skapat nya förutsättningar för att nyttja yttrandefriheten. Lambertz menar att det är dålig lagstiftning att yttrandefriheten regleras i tre olika grundlagar. Delvis beror det på att tillämpningen av TF och YGL ger upphov till svåra gränsdragningsproblem grundlagarna emellan. Istället borde Sverige ha en teknikoberoende och hållfast yttrandefrihetsgrundlag som omfattar alla yttranden som ”ger särskilt skydd för yttranden till och i massmedia”⁴⁷.

⁴⁴ Karnovkommentar nr, 98, Författare Hans-Gunnar Axberger

⁴⁵ Karnovkommentar nr, 133, Författare Hans-Gunnar Axberger,

⁴⁶ Lambertz, Göran, SvJT 2007 s. 585 - 598, ”En modern yttrandefrihetsgrundlag”

⁴⁷ Lambertz i SvJT 2007 s. 595

Även ur ett skatterättsligt perspektiv blir frågan om behovet av ny lagstiftning med avseende på yttrandefriheten intressant på grund av att det råder olika starkt sekretesskydd vid Skatteverkets ärendehantering och vid domstolens prövning av ett skatteärende.⁴⁸ Med anledning av att sekretesskyddet är olika starkt hos Skatteverket och hos domstolen, verkar även meddelarfriheten påverkas olika beroende på om uppgiftslämnaren har hämtat uppgifter från Skatteverket eller från domstolen.⁴⁹ Därutöver framgår det av förarbeten till OSL att TF:s formkrav är betydligt strängare än formkraven som finns i RF avseende begränsningen av yttrandefriheten.⁵⁰ En sekretesslag som utgör den särskilt angivna lagen i TF, och som dessutom innehåller olika typer av skaderekvisit, ställer stora krav på de tjänstemän som ska tillämpa bestämmelserna.⁵¹ Personal som inte till vardags arbetar med rättsfrågor ”kan behöva enkla och entydiga regler om vad de ska hålla tyst med”⁵². I förarbetena anges att regeringsrätten, Svea hovrätt, Skatteverket, generaltullsstyrelsens fyra länsstyrelser och Allmänhetens pressombudsman har varit kritiska emot meddelarfrihet som den föreslås i promemorian. Instanserna anser att meddelarfriheten på skatteområdet bör vara mindre än vad som föreslås.⁵³ Av exempelvis Skatteutskottets yttrande framgår att det i en bilaga till konstitutionsutskottets yttrande har föreslagits att absolut sekretess på skatteområdet ska ersättas med omvänt skaderekvisit. Skatteutskottet anser att en sådan ordning med ett omvänt skaderekvisit skulle medföra en risk för att den enskilda medborgaren skulle få uppfattningen om att sekretesskyddet har urholkats. En sådan uppfattning skulle i sin tur kunna leda till att medborgaren av sekretesskäl på sikt skulle avstå från att fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Dylika reaktioner skulle inte bara skada skattesystemet, utan även medföra olägenheter för de enskilda, genom att de kan träffas av sanktioner och extra kontrollåtgärder om uppgiftsskyldigheten inte fullgörs.⁵⁴

Departementschefen däremot delar uppfattningen i **promemorian** och menar att uppgifter som lämnas in till Skatteverket, åtminstone avseende privatpersoner, är av tämligen alldaglig beskaffenhet och utan större skyddsvärde, men att det i sammanhanget inte går att bortse från att många enskilda troligen skulle uppleva det som integritetskränkande om uppgifter avseende deras privata ekonomi kommer ut till offentlighet. Vidare talar Allmänhetens pressombudsman om att risken med att införa meddelarfrihet på skatteområdet är att omfattande publicering av detaljerade uppgifter om enskildas ekonomi kommer att kunna företas. Slutligen konstateras att det mot insynsintresset står ett starkt behov av sekretesskydd inom skatteområdet samt att insynsintresse kan tillgodoses på andra sätt, exempelvis genom att det ”i princip råder offentlighet i skattedomstol”⁵⁵. Mot denna bakgrund anses det därmed

⁴⁸ 27 kap. 1 § OSL, jmf med 27 kap. 4 § OSL.

⁴⁹ Prop. 1979/80:2 Del A s. 80

⁵⁰ Prop. 1979/80:2 Del A s. 66

⁵¹ Prop. 1979/80:2 Del A s. 79

⁵² Prop. 1979/80:2 Del A s. 67

⁵³ Prop. 1979/80:2 Del A s. 379

⁵⁴ KU 1979/80:37 s. 67

⁵⁵ Prop. 1979/80:2 Del A s. 380

inte föreligga tillräckligt starka skäl för att införa meddelarfrihet inom i stort sett hela skatte- och tullområdet.⁵⁶

3.2.5 Förhandlingsoffentlighet

Offentlighetsprincipen kan ta sig många olika uttryck. Hittills har jag kort redogjort för allmänna handlingars offentlighet samt rätten att ta del av dem och sprida innehållet. Därutöver finns det ytterligare en princip som ska nämnas i detta sammanhang, principen om förhandlingsoffentlighet. Den ger medborgare rätt att ta del av förhandlingar vid domstol. Av 2 kap. 11 § 2 st RF framgår att förhandling vid domstol ska vara offentlig. Med detta menas att allmänheten som huvudregel har rätt att närvara vid domstolsförhandlingar. Av 2 kap. 12 § RF framgår att denna rättighet endast kan begränsas genom lag. Bestämmelsen tar enbart sikte på muntliga förhandlingar vid domstol. Det är alltså inte tillåtet för allmänheten att närvara vid förhandlingar när domstolen sammanträder utan att en sådan muntlig handläggningsform har ordnats.⁵⁷ Bestämmelsen gäller inte heller handläggning av ärenden vid en förvaltningsmyndighet. Där är huvudregeln istället att ärenden ska handläggas vid slutna sammanträden och med främst skriftligt material som beslutsunderlag.⁵⁸

3.3 Skatteverkets roll ur ett offentlighetsperspektiv

Efter en genomgång av offentlighetsprincipen står det tämligen klart att det finns en långtgående rättighet att ta del av den information som förvaras hos svenska myndigheter, både avseende enskilda och juridiska personer, samt myndighetens egen verksamhet. Syftet är att säkerställa en rättssäker och effektiv förvaltning där makten utövas under lagar. Handlingsoffentligheten möjliggör att journalister och andra medborgare som önskar uppgifter om en viss företeelse, kan ta kontakt med den myndighet som innehar informationen och begära ut uppgifter. Om myndigheten bedömer att informationen finns i form av en offentlig allmän handling som ska lämnas ut, kan medborgaren i enligt bestämmelserna om tryckfrihet och yttrandefrihet, göra reportage, skrivelse, radioprogram eller på annat sätt, utifrån en egen sammanställning av materialet, sprida informationen till allmänheten. Om en medborgare istället vill ta del av en muntlig förhandling vid domstol, har medborgaren som huvudregel rätt att enligt förhandlingsoffentligheten delta som åhörare under en pågående rättegång.

Problem uppstår när allmännyttig kunskap inte kommer mottagarens till del ur ett objektivt perspektiv och saknar beskrivning av omständigheter som kan ha haft avgörande betydelse för utgången i ett beslut. Därigenom kan informationen ge ett vinklat intrycket av händelseförloppet i fråga. Enligt min uppfattning är det därför viktigt att beskriva problem ur flera perspektiv.

⁵⁶ Prop. 1979/80:2 Del A s. 380.

⁵⁷ Alf Bohlin, offentlighetsprincipen. s. 16

⁵⁸ Alf Bohlin, offentlighetsprincipen. s. 17

4. ”Allmänna handlingar” i ljuset av fördjupad samverkan

4.1 Inledning

Offentlighetsprincipen innebär en rätt för medborgare att ta del av offentliga allmänna handlingar. I det här kapitlet ska jag därför utreda begreppet ”allmänna handlingar” och myndigheters befogenheter över allmänna handlingar och andra uppgifter som kan finnas i allmänna handlingar och som kommit myndigheten till handa. Syftet är att analysera vilka befogenheter som Skatteverket har över den information som Skatteverket får ta del av vid fördjupad samverkan. Kapitlet inleds med en utförlig beskrivning av vilken typ av information som Skatteverket förväntas få tillgång till vid fördjupad samverkan. Därefter sker en utredning av begreppet ”allmän handling” och fördjupas i en förklaring av vilka förutsättningar som måste vara uppfyllda för att en allmän handling ska anses vara offentlig. Kapitlet avslutas med en analys och egna reflektioner om vad som kan förväntas hända med det material som Skatteverket får ta del av vid fördjupad samverkan.

4.2 Skatteverkets hantering av information vid fördjupad samverkan

I Skatteverkets rapport anges att syftet med konceptet fördjupad samverkan är följande:

- 1) minska företagens skatterisker,
- 2) öka informationsflödet och transparensen mellan företagen och Skatteverket,
- 3) minska skattefelen och öka förtroendet samt
- 4) minska förekomsten av avancerad skatteplanering.⁵⁹

Skatteverket erbjuder företagen hjälp med att säkerställa system och rutiner för att rätt skatt ska kunna betalas. Skatteverket erbjuder även sin kompetens för att hjälpa företagen att göra rätt från början samt därutöver ge företagen tydliga och snabba besked om Skatteverkets inställning i komplicerade skattefrågor. I gengäld väntar sig Skatteverket att företaget öppet ska redovisa sin interna skatteplanering och hur företaget själv betraktar sina skatterisker. Företagen förväntas därutöver arbeta aktivt med att säkerställa interna rutiner samt ta upp svårbedömda skattefrågor till diskussion i ett tidigt skede.⁶⁰

Med anledning av Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan har Skatteverket sammanställt ett antal frågor och svar som har lagts ut på Skatteverkets hemsida.⁶¹ Tanken är att besvara de mest förekommande frågorna angående fördjupad samverkan. Av sammanställningen framgår följande:

1. Avseende uppgifter om vilka företag som har valt att delta i fördjupad samverkan råder offentlighet. Skatteverket kommer dock inte aktivt gå ut med uppgifter om detta.⁶²
2. På frågan om hur fördjupad samverkan ska gå till i praktiken, uppger Skatteverket att ett par utvalda företag ska bjudas in till ett första möte med Skatteverket där det nya arbetssättet presenteras. Parterna får sedan möjlighet att diskutera förutsättningarna för samverkan och berätta om vilka förväntningar som finns. Om företaget bestämmer sig för att delta i fördjupad samverkan fortsätter diskussionen kring hur arbetet ska bedrivas. Syftet med diskussionen är

⁵⁹ Rapport: SKV dnr. 480-698289-10/1211, stycke 2.1

⁶⁰ <http://www.skatteverket.se/omskatteverket/omoss/samverkan/medstoraforetag/4.70ac421612e2a997f85800079814.html>

⁶¹ www.skatteverket.se

⁶² <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/svarpavanligafragor/samverkanmedstoraforetag/allafragorochsvar.4.71004e4c133e23bf6db800019949.html>, se fråga 5

att ”identifiera, diskutera och enas kring en gemensam bild av företagets skatterisker”⁶³, därefter ska en handlingsplan upprättas.

4. Som svar på frågan om vem som kommer att kunna få tillgång till uppgifter eller dokument som upprättats inom ramen för fördjupad samverkan, uppger Skatteverket att samverkan bygger på ömsesidig öppenhet mellan företagen och Skatteverket. Därav kommer företagen själva att ha rätt att få ta del av samtliga dokument som upprättats inom ramen för fördjupad samverkan. Uppgifter om företagets personliga och ekonomiska förhållanden är däremot att betrakta som skyddade enligt allmänna sekretessbestämmelser.⁶⁴

4.3 Vad är en allmän handling

Med allmän handling förstås enligt 2 kap 3 § TF handling som har framställts i skrift eller bild, eller upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas med tekniska hjälpmedel. Handlingen är allmän om den förvaras hos en myndighet och är att anses som inkommen till eller upprättad av myndigheten.

Av definitionen i 2 kap. 3 § 1 st TF framgår att en handling kan vara en framställning i skrift eller bild vilket kan förstås som en handling i traditionell bemärkelse dvs; tjänsteanteckningar, blanketter, beslut, fotografi eller ritningar.⁶⁵ Med framställning avses således skrift eller bild vars innehåll kan uppfattas utan tekniska hjälpmedel. Framställda handlingarna kan vara av olika kvalitet och kan ha uppkommit på olika sätt, det finns inga särskilda krav uppställda för att en framställning eller upptagning ska anses utgöra en handling.⁶⁶

Med upptagning förstås däremot en handling som enbart kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas med hjälp av något tekniska medel.⁶⁷ Med detta menas en handling som består av information som endast kan iakttagas med hjälp av t.ex. en dator eller en mobiltelefon. Det kan antingen vara något som finns förvarat på ett USB-minne och kan iakttagas med hjälp av en dator, eller ett telefonsamtal som spelats in och lagrats för att det på nytt ska kunna avlyssnas med hjälp av teknisk utrustning. Begreppet ”upptagning” innebär således att ett meddelande som är lämnat på en skattehandläggares telefonsvarare, inte är en handling förrän meddelandet har sparats på ett sådant sätt att det går att lyssna på meddelandet igen. Då först uppkommer en handling. Ett telefonmeddelande kan även upptas i en tjänsteanteckning, vilket resulterar i en framställd handling.

4.3.1 Handlingar förvarande hos myndighet

Av 2 kap. 3 § TF förstås att en handling är allmän om den ”förvaras” hos en myndighet. I tryckfrihetsförordningen finns ingen definition av begreppet myndighet. Av propositionen framgår dock att begreppet myndighet i TF ska tolkas i enlighet med RF:s terminologi, ”varje organ som ingår i den offentliga, statliga och kommunala organisationen, inklusive regeringen

⁶³ <http://www.skatteverket.se/omskatteverket/omoss/samverkan/medstoraforetag.4.70ac421612e2a997f85800079814.html>

⁶⁴ <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/svarpavanligafragor/samverkanmedstoraforetag/allafragorochsvar.4.71004e4c133e23bf6db800019949.html>, se fråga 7

⁶⁵ Offentligt eller hemligt s. 25

⁶⁶ Karnovkommentar 69, författare: Sigurd Heuman

⁶⁷ Prop. 1990/91:60 s 21

och domstolarna”⁶⁸. Av bestämmelserna i RF framgår att regeringen, domstolar, statliga och kommunala förvaltningsmyndigheter samt de affärsdrivande verken ska anses utgöra myndigheter. Riksdagen och beslutande kommunala församlingar utgör inte myndigheter. Men enligt 2 kap. 5 § TF ska dessa organ ändå likställas med myndigheter.⁶⁹ Vad som menas med att en handling finns förvarad hos en myndighet kan skilja sig åt beroende på situation. En handling som kommit myndigheten till handa genom postföring och finns på myndigheten i fysisk form, är att anse som förvarad hos myndigheten. Om en tjänsteman tar med sig handlingen till sitt hem för att arbeta hemifrån anses handlingen fortfarande förvarad hos myndigheten.⁷⁰ Det visar att handlingar av privat natur som en tjänsteman tagit med sig till sitt arbete, anses förvarande hos myndigheten. Dock kan en sådan handling aldrig anses utgöra en allmän, detta på grund av att den inte kommer att expedieras eller diarieföras.

4.3.2 Inkommen handling

Enligt 2 kap. 6 §, TF är en handling att anses inkommen till en myndighet när den anlännt till myndigheten i fysisk form, eller kommit behörig befattningshavare till handa. Av lagtexten går att utläsa att det inte ställs något krav på att handlingen ska ha inkommit direkt till myndigheten för att anses som inkommen. I rättsfallet RÅ 1957 ref. 46 avgjordes frågan om en överklagandehandling som lämnats till en handläggarens bostad på överklagandetidens sista dag, ansåg inkommen i rätt tid. Domstolen kom fram till att handlingen skulle anses som inkommen i rätt tid. En handling kan alltså avlämnas direkt till den handläggare som är ansvarig för ärendehantering, oavsett var denne befinner sig, och ändå anses som inkommen till myndigheten i rätt tid.

I Skatteverkets handledning för offentlighet och sekretess framgår vidare att om Skatteverket gör företagsbesök i samband med revision, förrättning eller med anledning av taxering och därvid tar emot en handling är den att anses som inkommen.⁷¹ I ett senare kapitel i samma handledning anges dock att räkenskapsböcker och andra handlingar som överlämnats i samband med revision, inte får hållas tillgängliga för någon annan än revisorn, den som biträder denna samt den tjänsteman som leder revisionsarbetet. Ifrågavarande handlingar ska återlämnas till den reviderade så snart som möjligt och senast när revisionen är avslutad. Skatteverkets inställning blir sammantaget att handlingar som lämnats in till Skatteverket för revision inte utgör allmänna handlingar.⁷²

4.3.3 Upprättad handling

Enligt 2 kap. 7 § TF är en handling att anses som upprättad hos en myndighet när handlingen har expedierats. Med begreppet expedierats avses en handling som har utsänts till de personer som har laglig rätt att ta del av handlingen.⁷³ En handling som inte har expedierats, är att

⁶⁸ Prop. 1979/80:2 Del A s. 125

⁶⁹ Offentligt eller hemligt s. 26

⁷⁰ Prop. 1975/76:160 s. 122

⁷¹ Offentlighet och sekretess s. 33

⁷² Offentlighet och sekretess s. 87

⁷³ RÅ 80 2:4

betrakta som upprättad när ärendet till vilken den hänför sig har slutbehandlats hos myndigheten.⁷⁴

För att besvara frågan om vad som avses med ett slutbehandlat ärende har jag granskat rättsfallet RÅ 2004 ref 49. Målet gäller en sekretessprövning som Post- och telestyrelsen (PTS) har gjort med anledning av att en person har ansökt om att få ut handlingar och uppgifter ur en pågående utredning om personalens bisysslor. Utredningen var företagen på så sätt att PTS hade begärt att samtliga i personalen skulle fylla i en blankett med uppgifter om de hade någon bisyssla eller inte. Om de hade en bisyssla ville PTS även ha uppgifter om arten av denna. Eftersom begärda handlingarna ingick i en pågående utredning ansåg PTS att handlingarna inte var slutbehandlade och därmed inte heller upprättade, varför PTS gav avslag på ifrågavarande ansökan från allmänheten. Frågan som behandlas i målet är om blanketterna med uppgifterna om personalens bisysslor kan anses upprättade av myndigheten vid tidpunkten då begäran om utlämnande inkom till myndigheten. Regeringsrätten börjar med att förklara att blanketterna hade upprättats av myndighetens egen personal. Efter att personalen hade fyllt i blanketterna hade dessa lämnats till en avdelning inom myndigheten, därför kunde det inte vara fråga om handlingar inkomna till myndigheten enligt 2 kap. 6 § TF. Därefter ställer domstolen frågan om vilken tidpunkt blanketterna ska anses upprättade enligt TF-s mening. På grund av att handlingarna inte var att betrakta som expedierade, anser domstolen att den avgörande faktorn är om blanketterna kan anses vara hänförliga till ett ärende hos myndigheten eller inte. Det beror på att om blanketterna är hänförliga till ett ärende, kan dessa anses upprättade och därmed anses utgöra "allmänna handlingar" från och med den tidpunkten då ärendet slutbehandlats hos myndigheten.

Dåvarande regeringsrätten fortsätter att utreda begreppet ärende. Regeringsrätten konstaterar att begreppet inte finns definierat i TF, men att det "begagnas med samma innebörd som det har i förvaltningslagen"⁷⁵. Regeringsrätten konstaterar att inte heller förvaltningslagen innehåller någon definition av begreppet ärende, men att den allmänna uppfattningen är att ett ärende ska utmynna i ett beslut av något slag. Ett beslut kännetecknas av att det innehåller uttalanden, varigenom en myndighet vill påverka exempelvis en enskild att företa en viss handling.

Regeringsrätten gör bedömningen att PTS utredning av personalens bisysslor ryms inom begreppet ärendehantering, detta på grund av att PTS har vidtagit följande åtgärder:

- 1) beslutat att tillfråga samtliga anställda om deras bisysslor,
- 2) lagt upp ett särskilt ärende som erhållit ett diarienummer,
- 3) samlat in blanketterna från de anställda och gett personalenheten i uppgift att föra blanketterna till respektive upplagt ärende,
- 4) förgranskats informationen på blanketterna och beroende på utfallet av förgranskningen, utrett bisysslan vidare i syfte att klargöra dess art och omfattning,
- 5) avslutat ärendet.

Regeringsrätten anser därför att blanketterna är upprättade och därmed allmänna handlingar först vid den tidpunkten som respektive ärende har avslutats. Denna dom kan antas ha ett högt prejudikatvärde avseende begreppen "slutbehandlat ärende" och "upprättad handling". Begreppet ärende finns inte definierat tidigare i förarbeten eller rättspraxis, därför får det

⁷⁴ Karnovkommentar 78, Författare: Sigurd Heuman

⁷⁵ RÅ 2004 ref 49, se även Prop. 1975/76:160 s. 97

antas att regeringsrätten har valt att skapa riktlinjer som kan tillämpas vid bedömning av vad som ska anses utgöra ett ”slutbehandlat ärende” enligt 2 kap. 7 § TF. Domstolen ger en generell beskrivning av begreppet som verkar kunna användas vid många olika situationer där en begäran om att få ut allmän handling har inkommit till en myndighet.

4.4 Egna reflektioner

I tidigare utredning avseende Skatteverkets tillvägagångssätt för att implementera fördjupad samverkan framgår att Skatteverket har för avsikt att skicka en skriftlig förfrågan till ett antal företag för att bjuda in dem till fördjupad samverkan. I syfte att kunna ha kontroll över dessa förfrågningar bör respektive förfrågan få ett eget diarienummer. Således synes kravet på ”beslut om förfrågan” och ”diarienummer” vara uppfyllt. Om företaget svarar ja på inbjudan ska Skatteverket sedan kalla till ett första möte där företaget och Skatteverket ska diskutera arbetets fortgång. Därefter upprättas handlingsplaner. För att Skatteverket ska kunna hålla ordning bland handlingsplanerna bör handlingsplanerna sorteras till respektive förfråga och märkas med samma diarienummer som denna förfrågan har tilldelats. Skatteverket och företaget planerar att sedan kontrollera att handlingsplanerna följs och därefter minska antalet möten. Efter föregående genomgång gör jag bedömningen att fördjupad samverkan kan anses rymmas inom begreppet ärendehantering enligt RÅ 2004 ref. 49. Därav kan handlingsplanerna anses upprättade och allmänna enligt 2 kap. 7 § TF först när ärendet har slutbehandlats. Det innebär, att om Skatteverket får in en begäran från allmänheten om att få ta del av handlingsplaner som hör till ärendet om fördjupad samverkan, kan inga uppgifter lämnas ut innan ärendet har slutbehandlats. Avseende handlingsplanerna bör alltså utgångspunkten vara att dessa inte utgör allmänna handlingar förrän hela ärendet har slutbehandlats. Eftersom allmänna handlingar bara får lämnas ut om det inte finns någon sekretessbestämmelse som omfattar den allmänna handlingen, bör även här göras en sekretessprövning avseende handlingsplanerna för att utreda om dessa kan lämnas ut i enlighet med tryckfrihetsförordningen, eller om det finns någon sekretessbestämmelse som förbjuder detta. Först vid den tidpunkten uppkommer frågan om hur omfattande handlingsplanen är och om den innehåller känsliga uppgifter om företagets ekonomiska förhållande.

De förfrågningar som Skatteverket skickar ut i samband med fördjupad samverkan är att betrakta som expedierade och därmed allmänna enligt 2 kap. 7 §, TF redan vid det tillfälle då de sänds ut och företagets svar på förfrågan är att betrakta som allmän den dagen svaret har kommit in till Skatteverket, enligt 2 kap. 6 §. Det innebär att det verkar som att Skatteverket har gjort rätt bedömning avseende information om vilka företag som har bjudits in till att delta i fördjupad samverkan och vilka som valt att tacka ja till samarbetet. Uppgifter därom synes utgöra allmänna handlingar enligt 2 kap. 6 och 7 §§, TF. Viktigt att poängtera är dock att en förfrågan oftast innehåller fler uppgifter än enbart personuppgifter, därav kan det finnas sekretessbestämmelser som omfattar delar av den information som förkommer i förfrågningarna. Därav bör Skatteverket göra en sekretessprövning i dylika fall.

5. Skatteprocessen ur ett sekretessperspektiv

5.1 Inledning

Av föregående kapitel framgår att handlingsplanerna sannolikt kommer att utgöra allmänna handlingar vid den tidpunkten då ärendet till vilket de tillhör har slutbehandlats. Frågan är om handlingsplanerna kan anses omfattas av någon sekretessbestämmelse. I det här kapitlet ska jag gå igenom vilka sekretessbestämmelser som finns på skatteområdet. Svenskt näringsliv förklarade i ett gemensamt svar till Skatteverket att ett sådant förfarande som fördjupad samverkan skapar för stora legala risker i form av bristande sekretesskydd, för att ett sådant samarbete ska vara motiverat. Därutöver anser företagen att vissa grundförutsättningar föreligga, men att den skatterättsliga miljön inte innehåller sådana grundförutsättningar som behövs för att fördjupad samverkan ska fungera i praktiken, som förslaget ser ut idag. Därav ställer jag mig frågan vilket sekretesskydd som dagens lagstiftning har att erbjuda företagen, samt hur en sekretessprövning normalt ska gå till. Kapitlet avslutas med en analys och egna reflektioner om vilka förutsättningar som dagens regelverk erbjuder företagen i form av sekretesskydd för de fall att Skatteverket vidtar granskningsåtgärder vid fördjupad samverkan samt vid prövning av skatteärenden i domstol.

5.2 Vad är sekretess

Av 2 kap. 2 § 1 st TF framgår, som tidigare konstaterats, att rätten att ta del av allmänna handlingar får begränsas i vissa fall, om det är påkallat med hänsyn till;

- rikets säkerhet (p. 1)
- rikets centrala finanspolitik (p. 2)
- en myndighets verksamhet för inspektion, kontroll eller annan tillsyn (p. 3)
- intresset att förebygga eller beivra brott (p. 4)
- det allmännas ekonomiska intresse (p. 5)
- skyddet för enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden (p. 6)
- intresset att bevara djur- eller växtart (p. 7)

Av 2 st framgår vidare att begränsningen av rätten att ta del av allmän handling, noga ska vara angivet i särskild lag eller i annan lag vartill den särskilda lagen hänvisar.⁷⁶ Den lag som här åsyftas är Offentlighets- och sekretesslagen.⁷⁷ Sekretessbestämmelserna måste vara klara och uttömmande i sina formuleringar. Uppräkningen i TF är uttömmande, vilket betyder att det bara är med hänvisning till de intressen som räknas upp i 2 kap. 2 § TF, som en handling kan bedömas som hemlig.

⁷⁶ Se sida 20 i uppsatsen

⁷⁷ Kristoffersson, Eleonor och Ekroth, Jesper i Skattenytt, ”Skatteseekretess i domstol”, stycke 2.1, se även KU 1979/80:37 s. 15

I 1 kap. 1 § OSL anges lagens tillämpningsområden. Av 1 st framgår att lagen innehåller bestämmelser om myndigheters och vissa andra organs handläggning vid registrering, utlämnande och övrig hantering av allmänna handlingar. I 2 st stadgas vidare att lagen även innehåller bestämmelser om tystnadsplikt i det allmännas verksamhet och om förbud mot utlämnande av allmänna handlingar. Bestämmelserna i 2 st innebär en begränsning av:

- 1) yttrandefriheten enligt regeringsformen,
- 2) rätten att ta del av allmänna handlingar enligt TF,
- 3) rättigheten att meddela och offentliggöra uppgifter, enligt TF och YFT. Enligt 8 kap 1 § OSL gäller bestämmelserna i OSL även ifråga om utlämnande av uppgifter myndigheter emellan.

Av 3 st framgår att definitionen av begreppet allmänna handlingar är den samma som i TF. Denna bestämmelse avser förbud att röja uppgifter, vare sig det sker muntligen, genom utlämnande av allmän handling eller på något annat sätt. I propositionen förklaras att tanken bakom sekretesslagen är att sekretessbehovet i princip är det samma oavsett om uppgiften finns dokumenterad i en allmän handling eller inte.⁷⁸ Således spelar det därför ingen roll på vilket sätt som uppgiften förmedlas till allmänheten. Det viktiga är om uppgiften i sig omfattas av ett sekretesskydd eller inte. Bestämmelsen i 1 kap. 1 § OSL stadgar således ett förbud mot att röja uppgifter, vare sig det sker muntligen eller genom utlämnande av allmän handling. Följaktligen saknar det även betydelse om uppgifterna finns dokumenterade eller inte, därav saknar det även betydelse om uppgifterna finns i en allmän handling eller inte. Istället är det uppgifternas innehåll och dess förekomst i ett visst sammanhang som bestämmer om de ska skyddas av sekretess eller inte.⁷⁹

Jag har tidigare konstaterat att handlingsplanerna som upprättas inom ramen för fördjupad samverkan utgör allmänna handlingar vid den tidpunkten som ärendet har slutbehandlats av Skatteverket.⁸⁰ Företagets bokföring och andra uppgifter som Skatteverket får ta del av för att kunna hjälpa till och bedöma företagets skatterisker utgör däremot inte allmänna handlingar. Dessa bör kunna likställas med sådana inlämnade handlingar som Skatteverket får ta del av vid exempelvis revisioner.⁸¹ I en sammanställning av frågor och svar på Skatteverkets hemsida angående fördjupad samverkan, har Skatteverket uppgett att utomstående inte kommer att få ta del av material som handlar om företagets personliga och ekonomiska förhållanden.⁸² Det uttalandet stämmer överens med sekretesslagens grundtanke om att alla uppgifter ska ha ett likvärdigt sekretesskydd oavsett om uppgiften finns dokumenterad eller inte. Det innebär att alla uppgifter som Skatteverket får ta del av vid fördjupad samverkan ska bedömas för sig. Det spelar ingen roll om informationen finns upptagen i en allmän handling eller inte, vilket innebär att det inte heller bör spela någon roll om en efterfrågad uppgift finns upptagen i en handlingsplanen eller om den muntligen har delgivits till en handläggare vid exempelvis ett planeringsmöte inför fördjupad samverkan. Finns det en sekretessbestämmelse som förbjuder ett utlämnande av uppgiften får den inte lämnas ut, under förutsättning att det inte finns någon sekretessbrytande bestämmelse.

⁷⁸ Regeringens proposition, 1979/80:2, se under rubriken ”propositionens huvudsakliga innehåll”

⁷⁹ Prop 1979/80:2 Del A s. 92

⁸⁰ Se sida 29 i uppsatsen

⁸¹ Se sida 27 i uppsatsen

⁸² Se sida 26 i uppsatsen

5.2.1 Skaderekvisiten

En sekretessbestämmelse kan innehålla två olika typer av skaderekvisit; rakt skaderekvisit och omvänt skaderekvisit. Tanken med skaderekvisiten är att säkerställa att sekretessen i stat och kommunens verksamhet inte ska vara mer omfattande än vad som är nödvändigt för att skydda de intressen som sekretessbestämmelsen omfattar. Det är skaderekvisiten som anger olika grader av skaderisker.⁸³ Med **rakt** skaderekvisit menas att offentlighet uppställs som huvudregel och att sekretess endast gäller för uppgiften för de fall att det kan antas att skada eller visst men uppkommer om uppgiften röjs. Tvärtemot uppställer det **omvända** skaderekvisitet sekretess som huvudregel, vilket innebär att avsedd uppgift endast kan röjas om det står klart att den som uppgiften gäller inte kommer att drabbas av någon skada eller men om uppgiften röjs.⁸⁴ Det är således skaderekvisit som avgör hur starkt sekretesskydd som gäller för uppgiften som efterfrågas.⁸⁵ Finns det inget skaderekvisit i bestämmelsen råder absolut sekretess, vilket innebär att uppgiften kan hållas hemlig utan att myndigheten behöver motivera sitt beslut på annat sätt än att hänvisa till absolut sekretess.⁸⁶ Absolut sekretess är det vanligast inom skatteområdet, men i vissa undantagsfall gäller även rakt eller omvänt skaderekvisit.⁸⁷ I konstitutionsutskottets betänkande anges att juridiska personer endast kan åberopa ekonomisk skada som skäl för sekretess.⁸⁸

5.3 Sekretessen på skatteområdet

De mest centrala sekretessbestämmelserna på skatteområdet finns i 17 kap. 1 § och 2 § samt i 27 kap OSL.⁸⁹ Enligt 17 kap. 1 § gäller sekretess för uppgifter om planläggning eller andra förberedelser för sådan inspektion, revision eller annan granskning som en myndighet ska göra, om det kan antas att syftet med granskningsverksamheten motverkas om uppgiften röjs. Denna bestämmelse innehåller således ett rakt skaderekvisit, vilket innebär att huvudregeln är offentlighet och undantaget är sekretess avseende uppgifter om Skatteverkets planerade granskningsverksamhet. Det betyder att Skatteverket vid förfrågan har en skyldighet att informera allmänheten om vilken typ av granskningsverksamhet som Skatteverket har planerat att genomföra om inte syftet med granskningen äventyras om uppgifterna röjs. Viktigt att tillägga är att denna bestämmelse gäller mot alla, även den fysiska eller juridiska personen som Skatteverket planerat att granska. Bestämmelsen tar enbart sikte på planerad granskningsverksamhet, inte pågående granskning. Vid förfrågan om uppgifter ur pågående granskningsarbeten ska bedömningen istället göras utifrån bestämmelsen i 17 kap. 2 § OSL. Där stadgas att sekretess gäller för uppgifter som hänför sig till pågående granskning för kontroll av skatt eller avgift, om det med hänsyn till syftet av kontrollen är av synnerlig vikt att uppgiften inte röjs för den som kontrollen avser. Även 2 st innehåller ett rakt skaderekvisit, således är huvudregeln offentlighet. Skatteverket ges här en möjlighet att inte lämna ut uppgifter om pågående granskningsarbeten. Denna möjlighet kan Skatteverket använda om ett utlämnade av information riskerar att leda till att den som kontrollen avser får reda på

⁸³ Kristoffersson, Eleonor och Ekroth, Jesper i Skattenytt, ”Skatteseekretess i domstol”, stycke 2.2

⁸⁴ Prop. 1979/80:2 Del A. s. 79, se även konstitutionsutskottets betänkande 1985/86:13

⁸⁵ Prop. 1979/80:2 Del A. s. 80

⁸⁶ Prop. 1979/80:2 Del A. s. 253

⁸⁷ Kristoffersson, Eleonor och Ekroth, Jesper i Skattenytt, ”Skatteseekretess i domstol”, stycke 4

⁸⁸ KU 1979/80:37 s. 10

⁸⁹ Offentligt eller hemligt s. 85

informationen som det är synnerligen viktigt att denne inte får del av. Uppgifterna kan då hålls hemliga med stöd av 17 kap. 1 § 2 st OSL, till och med att granskningen är klar. Därefter tar bestämmelserna i 27 kap. OSL vid.

Enligt 27 kap. 1 § OSL gäller sekretess i verksamhet som avser bestämmande av skatt eller taxering eller i övrigt fastställande av underlag för bestämmande av skatt för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden. I denna bestämmelse finns inget skaderekvisit. Det betyder att absolut sekretess råder som huvudregel, utan undantag. Sekretessen på skatteområdet är följaktligen mycket långtgående, vilket motiveras av att den enskildes integritet har ett högt skyddsvärde.⁹⁰ Det finns även risk för att enskilda skulle uppleva det som integritetskränkande om deklaraionsuppgifter kom till allmänhetens kännedom.⁹¹ I bestämmelsen finns dock två uttryck som bör definieras närmare; dels ”verksamhet som avser bestämmande av skatt”, dels ”verksamhet som avser fastställande av underlag för bestämmande av skatt”. Syftet är att närmare utreda om fördjupad samverkan kan anses utgöra en sådan typ av verksamheter som omfattas av 27 kap. 1 § OSL.

Med uttrycket ”verksamhet som avser bestämmande av skatt” avses olika typer av beräkning av slutlig skatt dvs; debitering av preliminär eller slutlig skatt, jämkning av preliminär skatt, annan nedsättning av avdrag för preliminär skatt, samt befrielse från skatt.⁹² Här åsyftas ingen annan verksamhet än sådan verksamhet där en handläggare räknar ut hur stor den slutliga skatten kommer att bli. Ett exempel är att en privatperson kommer in med en jämkningsansökan. Hon eller han uppger att denna/denne kommer att ha avdragsgilla utgifter om ca 50 000 kr under beskattningsåret, och vill att Skatteverket ska räkna om den slutliga skatten och skicka ett jämningsbeslut som hon eller han kan skicka till sin arbetsgivaren. Skatteverket gör en preliminär beräkning av hur stor den slutliga skatten kommer att bli med beaktan av avdraget om 50 000 kr och skickar därefter ett jämningsbeslut därom till vederbörande. En sådan beräkning omfattas av 27 kap. 1 § OSL enligt bestämmelsen.

Med begreppet ”verksamhet som avser fastställande av underlag för bestämmande av skatt” avses istället sådan verksamhet som faller in under den nya skatteförfarandelagen.⁹³ Enligt propositionen är det främst beskattningsärenden som omfattas av bestämmelsen, men även registrering och annan verksamhet som har anknytning till förfarandet men som saknar ärendeanknytning. Här åsyftas den granskningsverksamhet som Skatteverket genomför av inkommen deklaraion. Det innebär om Skatteverket skickar en förfrågan till en skattebetalare som begärt avdrag för exempelvis resor till och från arbetet, där denne ombeds att motivera sina avdragsrätt och styrka sina utgifter, är det svar som kommer in att betrakta som ”underlag för bestämmande av skatt” enligt 27 kap. 1 § OSL. Svaret kommer att granskas och den slutliga skatten kommer att fastställas med hänsyn till de ytterligare uppgifter som kommit in. Vidare avses även sådan verksamhet som företas av part som företräder det allmänna vid en domstolsprocess där Skatteverket är motpart. Däremot omfattas inte rådgivande verksamhet av bestämmelsen i 27 kap. 1 § OSL. Inte heller ärenden om sådan skattekontroll som faller

⁹⁰ Kristoffersson, Eleonor och Ekroth, Jesper i Skattenytt, ”Skattesekretess i domstol”, stycke 2.1, se även RÅ 1986 ref. 163 samt RÅ 83 2:9.

⁹¹ Prop. 1979/80:2 Del A s 380

⁹² Karnovkommentar nr. 449, Författare Elisabet Reimers

⁹³ Karnovkommentar nr. 450, Författare Elisabet Reimers

utanför ramen för ett beskattningsärende. Istället omfattas sådan typ av verksamheter av 27 kap. 2 § OSL.⁹⁴ Av bestämmelsen framgår att absolut sekretess även gäller för sådana rådgivande verksamheter och kontroller som faller utanför ett beskattningsärende. Därav gäller absolut sekretess för verksamhet som fastställer slutlig skatt, utreder inkomna svar med syfte att fastställa rätt underlag för slutlig skatt, samt för rådgivande verksamheter och kontroller som faller utanför ett beskattningsärende. Därav spelar det ingen roll om fördjupad samverkan skulle bedömas utgöra fastställande av underlag för slutlig skatt, rådgivande verksamhet eller kontroller som faller utanför ett beskattningsärende. Absolut sekretess råder oavsett enligt 27 kap. 1 § eller 2 § OSL.

5.3.1 Tystnadsplikten

Av 27 kap. 10 § OSL framgår att den sekretess som enligt gäller 27 kap. 1 §, 2 § 1 st och 3-5 §§ OSL, även innebär en inskränkning av rätten att meddela och offentliggöra uppgifter enligt 1 kap. 1 § TF och 1 kap. 1 och 2 §§ enligt YGL. Det innebär att offentligt anställda har tystnadsplikt avseende uppgifter om enskildas personliga och ekonomiska förhållanden i verksamheter som avser bestämmande av skatt, taxering eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt. Meddelarfriheten enligt TF och YGL gäller inte heller vid ärenden om skatterevision eller annan skattekontroll enligt 27 kap. 2 § OSL. Meddelarfriheten på skatteområdet är mycket begränsad. Det beror på att det anses finnas ett starkt behov av skyddad information om enskilda fysiska och juridiska personer.⁹⁵ Den som bryter mot tystnadsplikten enligt 27 kap. 10 § OSL kan ställas till ansvar enligt 7 kap. 3 § TF. Det innebär att handläggare som medverkar vid fördjupad samverkan har tystnadsplikt avseende information om företagens finansiella planering enligt 27 kap. 10 § OSL och inte får sprida information i media eller svara på frågor avseende företagets finanser.

5.3.2 Skattesekretessen vid beslut

En handling blir allmän handling när den expedierats och ska därmed tillhandahålla allmänheten om det inte finns någon sekretessbestämmelse som förbjudet detta. Uppgifter om slutlig skatt omfattas av absolut sekretess enligt 27 kap. 1 § OSL. Dock finns det en sekretessbrytande bestämmelse i 27 kap 6 § OSL som innebär att beslut i skatteärenden inte omfattas av sekretess. Att besluten från Skatteverket är offentliga får till följd att uppgifter som normalt omfattas av sekretess blir offentliga om dessa finns med i beslutet. Det beror på att Skatteverket enligt förvaltningslagen har en skyldighet att motivera utgången i ett ärende. Förvaltningslagens 20 § stadgar nämligen att beslut som huvudregel alltid måste innehålla de skäl som var av betydelse för utgången i målet.⁹⁶

5.3.3 Skattesekretess vid domstolsprövning

Av 27 kap. 4 § OSL framgår att sekretessen enligt 1-3 §§ även gäller för uppgift i mål hos domstol, om det kan antas att den enskilde lider skada eller men om uppgiften röjs. Bestämmelsen innehåller således ett rakt skaderekvisit, vilket innebär att huvudregeln är offentlighet.⁹⁷ Enligt propositionen ska det raka skaderekvisitet tillämpas avseende alla uppgifter som är av betydelse för ett skattemål som prövas i domstol. För att en uppgift ska

⁹⁴ Prop. 1979/80:2 Del A s. 258

⁹⁵ Prop. 1979/80:2 Del A s. 252

⁹⁶ Offentligt eller hemligt s. 76

⁹⁷ Prop. 1979/80:2 Del A s 259

vara av betydelse ska den vara hänförlig till en fråga som är föremål för domstolsprövning. Det innebär att om ett taxeringsbeslut överklagas på någon punkt, t.ex. ett yrkat avdrag för räntor som Skatteverket inte har medgett, är det enbart uppgiften angående avdraget som träffas av det raka skaderekvisitet i 27 kap. 4 § OSL. Ett överklagande medför således inte att alla uppgifter i deklARATIONEN omfattas av den offentlighet som råder i skatteprocessen vid domstol. Därutöver kan Skatteverket och domstolen neka att lämna ut uppgifter om det kan antas att den enskilde kommer att lida skada eller men om uppgiften lämnas ut till allmänheten. På det hela taget innebär detta att domstolssekretessen inte är lika stark som vid Skatteverkets verksamheter. Om det finns en risk att en enskild lider skada eller men om uppgifter utlämnas ut, ska dock inget utlämnande ske ens av domstolen. Vad som menas med att en enskild lider skada eller men verkar vara en bedömningsfråga som måste avgöras få fall till fall.⁹⁸

5.4 Egna reflektioner

Efter en genomgång av de mest centrala sekretessbestämmelserna på skatteområdet kan jag konstatera att sekretessen kring ett skatteärende är absolut och konstant avseende Skatteverkets verksamheter. Vid tillämpning av sekretessbestämmelserna som omfattar Skatteverkets verksamheter, saknar det betydelse om begärd information finns hos myndigheten i form av en allmän handling, eller om uppgifterna har kommit en handläggare till handa på annat sätt. Om informationen inte har hunnit få en direkt koppling till verksamhet som avser bestämmande av skatt, underlag för skatt eller revision enligt 27 kap. 1 § och 2 § OSL, kan Skatteverket ändå neka att lämna ut informationen. En förutsättning för att hålla information hemlig är om ett utlämnande äventyrar syftet med pågående granskningsverksamheter eller om det är av synnerlig vikt att uppgiften inte röjs för den som kontrollen avser, 17 kap. 1 § och 2 § OSL. Varje begäran om utlämnande av uppgifter måste hanteras i sitt sammanhang.

Enligt min bedömning innebär det att de företag som väljer att delta i fördjupad samverkan löper företaget minimal risk att information om företagets finansiella verksamhet ska bli offentligt, så länge som företaget och Skatteverket kommer överens. Inga handlingar kommer att kunna betraktas som allmänna handlingar förrän ärendet har slutbehandlats. Därutöver har handläggaren har tystnadsplikt och kan bli straffad om hon eller han bryter emot den. Om Skatteverket efter genomgång av företagets skatteplanering påpekar att det finns oklarheter angående ett visst upplägg, och företaget inte rättar sig efter Skatteverkets anvisningar, finns dock en risk för att uppgifter om företagets skatteplanering kan bli offentligt. Företaget kan behöva väcka talan i domstol angående upplägget för att pröva dess giltighet och vid domstolsprövning av ett skattemål gäller rakt skaderekvisit dvs; offentlighet för uppgifter som bedöms vara av betydelse för den skattefråga som prövas av domstolen. Även om domstolen kan göra bedömningen att risk för skada föreligger om uppgiften röjs och därmed besluta att inte lämna ut uppgiften, är sekretesskyddet betydligt sämre än vid Skatteverkets hantering av uppgifter. Något som dock är lika för både Skatteverkets verksamhet och domstolarnas verksamhet är att alla uppgifter som anges i beslut blir offentliga i och med att beslutet har expedierats, även uppgifter som tidigare skulle ha ansetts omfattas av absolut sekretess.⁹⁹ En fråga som därav blir av intresse är vilka uppgifter som ett beslut måste innehålla för att beslutet ska uppfylla uppställda krav enligt lag.

⁹⁸ Prop. 1979/80:2 Del A s 259

⁹⁹ Se sida 34-35 i uppsatsen

6. Skatteprocessen ur ett förvaltningsrättsligt perspektiv

6.1 Inledning

Det här kapitlet handlar om Skatteverkets serviceskyldighet och motiveringsskyldighet enligt förvaltningslagen och Europakonventionen, samt domstolarnas motiveringsskyldighet enligt förvaltningsprocesslagen och Europakonventionen. Syftet är att utreda de bestämmelser som upprätthåller offentlighetsprincipen och möjliggör för utomstående parter att ta del av Skatteverkets verksamheter samt domstolarnas bedömning av olika rättsfrågor. Frågeställningar som är av intresse är vad Skatteverket och domstolarna har för förpliktelser gentemot medborgare vid ärendehantering, vilka uppgifter ett beslut ska innehålla, och vad finns det för lagstöd för detta. Först följer en mer övergripande utredning av Skatteverkets skyldigheter gentemot allmänheten under ärendehantering på Skatteverket. Sedan följer en mer detaljerad granskning av Skatteverkets och domstolarnas motiveringsskyldighet enligt förvaltningslagen, förvaltningsprocesslagen och Europakonventionen för mänskliga rättigheter. Kapitlet avslutas med analys och egna reflektioner kring Skatteverkets och domstolarnas motiveringsskyldighet.

6.2 Skatteverkets serviceskyldighet enligt förvaltningslagen

Enligt 1 § FL ska förvaltningslagen tillämpas vid förvaltningsmyndigheternas handläggning av ärenden och domstolarnas handläggning av förvaltningsärenden. Begreppet ”förvaltningsmyndighet” har som tidigare konstaterats, inte definierats i lagtext.¹⁰⁰ Begreppet i FL är avsett att ”ha samma innebörd som i RF”.¹⁰¹ Skatteverket bör därmed utgöra en sådan myndighet som avses i 1 § FL, därför har Skatteverket en skyldighet tillämpa bestämmelserna i förvaltningslagen. Enligt 4 §, FL har myndigheterna en skyldighet att lämna upplysningar, vägledning, råd och annan hjälp till enskilda i frågor som rör myndighetens verksamhetsområdet. Hjälpen ska lämnas så snart det är möjligt och i den utsträckning som är lämplig med hänsyn till frågans art och den enskildas behov. Om den enskilda vänder sig till fel myndighet, bör myndigheten ändå hjälpa denna att komma i kontakt med rätt myndighet.¹⁰² Det innebär att Skatteverket ska vara behjälplig inom skatteområdet. Medborgaren ska kunna vända sig till Skatteverket och få svar på sina frågor av skatterättslig karaktär. Det som är viktigt att tänka på är att Skatteverket enbart kan besvara frågor om skattelagstiftningens innehåll, Skatteverket får alltså inte uttala sig om vilken lösning som är mest fördelaktig i det enskilda fallet. Av official- eller utredningsprincipen, som är en allmänna förvaltningsrättslig grundsats, följer att myndigheter ska säkerställa att ärenden blir ”så utredda som deras beskaffenhet kräver”.¹⁰³ Det innebär att myndigheten har en skyldighet att se till att ärenden bli tillräckligt utredda innan beslut fattas i ärendet. Bestämmelsen kan tolkas som en uppmaning till förvaltningsmyndigheterna att ärenden måste vara ordentligt utredda, och utgången i ärendet ska vara väl motiverat utifrån det underlag som kommit in och ligger till grund för beslutet. I sammanhanget bör reglerna om allmänna handlingar i TF och OSL återigen uppmärksammas. Enligt 2 kap. 12 och 13 §§ TF och 6 kap. 4 § OSL har myndigheter en skyldighet att på begäran lämna ut allmänna handlingar och uppgifter ur allmänna handlingar, under förutsättning att inte sekretess gäller avseende uppgiften i fråga.

¹⁰⁰ Se sida 26-27 i uppsatsen

¹⁰¹ Bohlin, Alf sida 58-59

¹⁰² Bohlin, Alf sida. 91

¹⁰³ Rätt handlagt s. 43

Det innebär att myndigheternas serviceskyldighet enligt OSL och TF i vissa avseenden sträcker sig längre än serviceskyldigheten i FL. Enligt 3 § första stycket FL har reglerna i TF och OSL företräde framför reglerna i FL.¹⁰⁴

Enligt 7 §, FL finns ytterligare ett krav om att varje ärende där en enskild är part ska handläggas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt, detta utan att säkerheten eftersätts.¹⁰⁵ Enligt 6 § FL, ska myndigheterna hjälpa varandra inom ramen för den egna verksamheten, och ska därmed, enligt 7 § FL, självständigt beakta möjligheten att inhämta upplysningar och yttranden från andra myndigheter om det behövs.¹⁰⁶ Vidare framgår att myndigheten enligt 7 §, FL ska uttrycka sig lättbegripligt och underlätta för den enskilde att ha med myndigheten att göra. Språket ska vara lättfattligt både vid muntliga och skriftliga kontakter mellan Skatteverket och allmänheten.¹⁰⁷

Bestämmelserna i 6 och 7 §§ FL innebär det att myndigheter, som Skatteverket och förvaltningsdomstolarna, har en skyldighet att handlägga ärenden effektivt och rättssäkert. Vid kommunikation med enskilda ska myndigheten uttrycka sig på ett sådant sätt att det blir lätt för den enskilda att förstå vad myndigheten menar. Om ett ärende exempelvis behöver kompletteras med ytterligare information från den enskilde, ska det klart framgå av t.ex. en förfrågan. Om myndigheten istället veta att uppgifterna kan inhämtas från en annan myndighet ska myndigheten, som har hand om ärendet, på egen hand be om kompletterande uppgifter från den andra myndigheten.

6.3 Motiveringsskyldigheten enligt förvaltningslagen, förvaltningsprocesslagen och Europeiska konventionen för mänskliga rättigheter

Den medborgerliga rättigheten att ta del av de beslut som fattas av domstolar och förvaltningsmyndigheter är en del av offentlighetsprincipen, som är en av de mest grundläggande principerna i det svenska rättssystemet. Därutöver har domstolar och myndigheter en skyldighet att motivera sin beslut. Denna skyldighet finns lagstadgad i förvaltningslagen, förvaltningsprocesslagen och Europakonventionen för mänskliga rättigheter (EKMR), artikel 6. Sverige blev medlem i den Europeiska Unionen 1995 och i samband med detta införlivades EKMR i svensk lagstiftning.¹⁰⁸

Enligt 20 § FL ska ett beslut innehålla de skäl som ligger till grund för utgången i ärendet, om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild. Syftet med bestämmelsen är enligt Skatteverkets mening att skapa garantier för en ”saklig och omsorgsfull prövning”¹⁰⁹ av ärenden.¹¹⁰ Alf Bohlin förklarar bestämmelsen i ett större sammanhang och uttrycker att skyldigheten att motivera beslut är en av de absolut viktigaste grundförutsättningarna för ett

¹⁰⁴ Rätt handlagt s. 43

¹⁰⁵ Bohlin, Alf sidan. 79

¹⁰⁶ Rätt handlagt s. 50

¹⁰⁷ Rätt handlagt s. 52

¹⁰⁸ SOU 1993:40, Inkorporering av EKMR, proposition 1993/94:117

¹⁰⁹ Rätt handlagt s. 103

¹¹⁰ Rätt handlagt s. 103

rättssäkert rättssystem. Han menar att motiveringsskyldigheten garanterar att ärenden prövas grundligt samt att den därutöver skapar förutsättningar för att den enskilde ska kunna kontrollera att utgången i ärendet har grundat sig på sakliga överväganden och står i enlighet med gällande rätt. En utförlig beslutsmotivering kan ofta tjäna som vägledning för den enskilde. Antingen kan parten bli övertygad om att ett eventuellt överklagande skulle nå framgång, eller så inser hon eller han att ett överklagande är helt utsiktslös.¹¹¹

Av 20 § 1 st framgår vidare att motiveringsskyldigheten inte gäller förutsättningslöst. Det betyder att Skatteverket och andra myndigheter som ska tillämpa FL, under vissa förhållanden helt eller delvis får utelämnas skäl för avgörandet. Av 20 § 1 st 1 p framgår att skäl får utelämnas om beslutet inte går part emot eller om det av någon annan anledning är uppenbart obehövt att upplysa om skälen. Undantag för motiveringsskyldigheten gäller även enligt 3 p. om det är nödvändigt att skäl utelämnas med hänsyn till rikets säkerhet, skyddet för enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden eller något jämförbart förhållande. I propositionen anges därutöver, att om skäl har utelämnats, ”bör myndigheten på begäran av den som är part upplysa honom om dem i efterhand”¹¹². Lydelsen i 20 § första stycket 3 och är anpassat till den nya lydelsen i 2 kap. 2 § TF.

Av 30 § FPL framgår att rättens avgöranden ska grunda sig på vad handlingarna innehåller och vad som i övrigt förekommit i målet. I beslutet ska rätten vidare ange de skäl som ligger till grund för utgången i målet. Alf Bohlin förklarar att bestämmelsen innebär en absolut skyldighet för domstolarna att motivera domstolsbesluten genom att ange de skäl som varit avgörande för rättens ställningstagande. Denna bestämmelse gäller undantagslöst och är därav mycket mer långtgående än bestämmelsen i FL. Det gäller även för motiveringsskyldigheten enligt EKMR.¹¹³

I 2:23 RF stadgas att lag eller annan föreskrift inte får meddelas i strid med statens åtaganden på grund av den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Vid tillämpning av Europakonventionen har Europadomstolen genom praxis fastställt att begrepp i konventionen ska ges en autonom tolkning. Det innebär att begreppen ska tolkas friställt från hur samma begrepp tolkas i nationell lagstiftning. Bestämmelserna i konventionen ska därutöver tolkas i ljuset av ”present day conditions”, vilket innebär att innehållet i bestämmelserna kan förändras över tid i en strävan att anpassas efter förändringar i samhället.¹¹⁴ Om en tvist gäller civila rättigheter eller skyldigheter enligt Europadomstolens mening, föreligger rätt till en rättvis rättegång enligt artikel 6:1 EKMR.

Begreppet ”civila rättigheter och skyldigheter” ska ges en autonom tolkning. För att en tvist ska anses utgöra ”civila rättigheter” enligt Europadomstolens mening måste följande kriterier vara uppfyllda.¹¹⁵ För det första ska det röra sig om en reell och seriös tvist mellan två parter. För det andra ska rättigheten som åberopats grunda sig på den nationella bestämmelser. För

¹¹¹ Bohlin, Alf s. 150

¹¹² Prop. 1985/86:80 s 71

¹¹³ Bohlin, Alf s. 150-151

¹¹⁴ Cameron, Iain s. 72-72

¹¹⁵ HFD 2011 ref. 10

det tredje ska rättigheten karakteriseras som en civil rättighet.¹¹⁶ Alla dessa tre kriterier måste vara uppfyllda för att rätt till en rättvis rättegång ska föreligga enligt artikel 6:1 EKMR. Vidare har Europadomstolens slagit fast att artikel 6:1 EKMR innefattar en skyldighet för domstolarna att motivera sin beslut. I målet *Ruiz Torija mot Spanien*¹¹⁷ saknades domskäl som förklarade domstolens ställningstagande kring vissa av svarandens framställda grunder. Enligt Europadomstolen var detta inte godtagbart enligt konventionens bestämmelser.¹¹⁸ I målet *Dima mot Rumänien*¹¹⁹ hade den rumänska högsta domstolen underlåtit att uttala sig i viktiga frågor anseende ena partens överklagande. Problemet i båda dessa fall var att det framstod som förhållandevis omöjligt att veta om domstolen hade prövat av part anförda grunder eller inte. Således framgick det heller inte om domstolen ansåg att framförda skäl varit hållbara eller inte. Av praxis från Europadomstolen framgår således att det måste finnas domskäl som klargör för parterna att domstolen har tagit ställning till samtliga angivna yrkanden och grunder. Om en part vill överklaga domen och yrkar att domen ska ändras är domskälen den väsentliga angreppspunkten. Av detta skäl är det särskilt viktigt att lägre domstolar motiverar sina domslut på grund av att det är domar som kan överklagas.¹²⁰ Domstolen är således skyldig att bemöta parternas argument och motivera sina ställningstaganden utifrån gällande rätt.

Det kan vara svårt att på förhand bedöma om skatterättsliga mål exempelvis avseende avdragsrätt, alltid avser ”civila rättigheter” enligt Europadomstolens mening. I HFD 2011 ref. 10 behandlas dock frågan om en bestämmelse avseende statligt stöd till trossamfund och om den anses utgöra ”civila rättigheter” enligt Europadomstolens mening. Där särskiljde domstolen frågor om rättigheter från frågor om förmåner som beviljas efter rent skönsmässiga överväganden. I domen konstateras att det ofta är fråga om en civil rättighet även om en myndighet har haft stor frihet att efter en lämplighetsprövning avgöra om exempelvis avdragsrätt ska beviljas. Europadomstolens uttalanden kan dock inte tolkas på ett annat sätt än att artikel 6:1 EKMR är avsedd att tillämpas vid myndighetsutövning mot en enskild. Således har Skatteverket en relativt långtgående skyldighet att redogöra för skälen till utgången i ett mål. Det räcker inte med att Skatteverket anför att av part angivna skäl inte leder till att Skatteverket gör någon annan bedömning i sak. Det beror på att det av en sådan formulering inte går att utläsa vad Skatteverket har grundat sitt ställningstagande på.¹²¹

Om EKMR ändå inte skulle vara tillämplig gäller motiveringsskyldigheten i förvaltningslagen. Förvaltningslagens bestämmelser innebär att när ett ärende har tillförts tillräckligt med underlag ska det avgöras. Om medborgarens yrkande godtas skickas vanligen ett meddelande därom. Om yrkandet helt eller till någon del inte godtas fattar Skatteverket ett beslut i ärendet. Enligt 20 §, FL ska ett beslut innehålla de skäl som har bestämt utgången i ärendet, om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild. Det betyder att alla omständigheter som myndigheten har fått ta del av och som har påverkat myndighetens

¹¹⁶ *Acquaviva mot Frankrike*, dom 21 november 1995, p. 46

¹¹⁷ *Ruiz Torija mot Spanien*, dom 9 december 1994, appl. nr. 18390/91

¹¹⁸ *Ruiz Torija mot Spanien*, dom 9 december 1994, appl. nr. 18390/91 p. 29-30

¹¹⁹ *Dima mot Rumänien*, dom 16 november 2006 appl. nr. 58472/00

¹²⁰ Danelius, Hans s. 257

¹²¹ HFD 2011 ref. 10

bedömning i sak, ska framgå av beslutet.¹²² Det framgår ingenstans att det spelar någon roll när eller under vilka andra omständigheter som Skatteverket har fått ta del av uppgifterna. Alla uppgifter som ligger till grund för domstolens bedömning ska framgå av beslutet. Därmed blir dessa offentliga när beslutet expedieras.

6.4 Egna reflektioner

I förvaltningslagen anges att medborgaren ska kunna förstå och ta till sig de beslut som fattas av myndigheter och domstolar. Därför krävs att domstolen och myndigheter uttrycker sig lättbegripligt och motiverat utgången i ärendet väl, under förutsättning att det inte finns något tillämpligt undantag. Jag håller med Bohlin om att motiveringsskyldigheten är en av de absolut viktigaste grundförutsättningarna för ett rättssäkert rättssystem. Utan denna princip blir det svårt för medborgaren att ta till vara på sina lagstiftade rättigheter och överklaga tvivelaktiga beslut. Det blir även svårt att kunna kontrollera att beslut verkligen har fattas i enlighet med gällande rätt. Med utgångspunkt i gällande grundlagar, anser jag att det finns ett välmotiverat syfte med att myndigheter och domstolar har en långtgående skyldighet att motivera sina beslut. Det är ett sätt att praktiskt möjliggöra för medborgare att kunna ta del av och sprida information avseende besluten som har fattas av domstolar och myndigheter. Mot intresset av insyn står intresset av enskildas integritet.

Det är därför viktigt att både Skatteverket och domstolar gör noggranna överväganden om vilken information som är nödvändig vid utformningen av beslutsmotiveringen. Att upprätthålla möjligheten till insyn och granskning av beslut är enligt min mening lika viktigt som att skydda individens integritet avseende händelser som inte direkt har påverkat utgången i ärendet men som kan ha bifogats för att exempelvis höja bevisvärdet avseende ett visst förhållande. Jag själv har arbetat med granskning av förbättringsutgifter under ett par år och därigenom fått ta del av en stor mängd privata fotografier som har inskickats för att visa hur förevarande fastighet såg ut vid köpet respektive försäljningen. Vid sådana utredningar har jag medvetet utelämnat detaljrika beskrivningar av fotografiernas innehåll, och istället fokuserat på om och i vilken utsträckning som fotografierna har visat att fastigheten varit i ett bättre skick vid försäljningen än vid köpet. Om fotografierna har visat en förbättring, har jag fokuserat på vilket bevisvärde som Skatteverket kan anses att fotografierna utgör vid en sammanlagd bedömning av allt bevismaterial. Enligt praxis från Europadomstolen uppställer motiveringsskyldigheten följande krav:

1. att det i beslutsmotiveringen framgår vilken bevisning som beslutande instans har tagit ställning till, samt
2. vilket bevisvärde som bevisningen har tillskrivits och varför.

För att kunna svara på dessa frågor krävs en noggrann utredning av gällande rätt och däri uppställda krav för att ett visst förhållande ska anses föreligga. För många skattebetalare uppstår svårigheter när de anser sig ha rätt till ett avdrag men inte kan visa sin avdragsrätt. I sådana beslut är det extra viktigt att förklara att avdragsrätt föreligger men att inkommen bevisning inte kan styrka att kostnaden har förekommit i den utsträckning som angivits i deklARATIONEN. Enbart därigenom nås förtroende och acceptens inte bara för beslutet i sig, utan även för systemet i sin helhet. Därför är det av stor vikt att domstolar och myndigheter upprätthåller motiveringsskyldigheten, men med stor hänsyn till enskildas integritet. Enligt min uppfattning är enskildas integritet särskilt utsatt två tillfällen. Dels när Skatteverket och

¹²² Karnovkommentar 51, författare Rikard Jermsten, samt Prop. 1971:30 del 2. 491-494

domstolen motiverar utgången i målet, dels när ett skattemål behandlas av domstol. Något som därav blir av intresse är vad som skulle föranleda Skatteverket att ta ett beslut som går företaget emot och motiveringskyldigheten infaller, trots fördjupad samverkan. Ett beslut som går företaget emot skulle ge företaget en anledning att överklaga beslutet till domstol. Uppgifter av betydelse i målet skulle därmed bli offentliga enligt huvudregel i 27 kap. 4 § OSL, vilket medför ett väsentligen försämrat sekretesskydd. Därav uppkommer även frågan om vilka typer av uppgifter som kommer att bedömas ha betydelse för den fråga som är föremål för domstolsprövning.

7. ”Oriktiga uppgifter” i ljuset av fördjupad samverkan

7.1 Inledning

Det här kapitlet handlar om Skatteverkets och företagens rättigheter och skyldigheter gentemot varandra enligt gällande rätt. Jag kommer att kort redogöra för övergångsbestämmelserna hänförliga till den nya skatteförfarandelagen som trädde i kraft vid årsskiftet 2011/2012. I kapitlet utreds sedan Skatteverkets utredningsskyldighet, företagens uppgiftsskyldighet samt begreppet ”oriktiga uppgifter”. Syftet är att undersöka på vilka grunder som Skatteverket har rätt att ta ut skattetillägg och på eget initiativ ompröva ett tidigare beslut om slutlig skatt till nackdel för den skattskyldige, dessa beslut är sådana som kan leda till att skattebetalare väljer att överklaga ärenden till domstol. Därefter följer en avslutande analys och egna reflektioner där jag sammanfattar de viktigaste delarna i kapitlet, pekar på problem och föreslår lösningar.

7.2 Skatteförfarandelagen

Den 1 januari 2012 trädde en ny lag i kraft, skatteförfarandelagen. Det primära syftet med införandet av en ny lag är att regelverket ska bli tydligare och lättare att tillämpa. Dubbelregleringar försvinner och onödiga begrepp tas bort. Därutöver försvinner även obefogade skillnader i sak mellan olika bestämmelser.¹²³ Enligt 1 kap. 1 § SFL finns numera bestämmelserna om förfarandet vid uttag av skatter och avgifter i denna lag. Det innebär att skattebetalares uppgiftsskyldighet som tidigare funnits i LSK numera finns i SFL. Av punkten 6 i övergångsbestämmelserna till SFL framgår dock att även om både LSK och TL upphör att gälla vid utgången av 2011, kommer de upphävda lagarna fortfarande att gälla för år 2013 och tidigare års taxeringar, om inte annat följer av punkten 10. Punkten 10 tar främst sikte på särskilda avgifter, därav ska LSK kunna tillämpas avseende skattebetalarens uppgiftsskyldigheten fram till och med taxeringsåret 2013. I den här uppsatsen har jag dock valt att fokusera på SFL, vilket innebär att jag kommer att utreda Skatteverkets utredningsskyldighet och skattebetalarens uppgiftsskyldighet utifrån de nya bestämmelserna i SFL. Endast i syfte att visa förändringar i lagstiftningen rent historiskt, kommer de gamla bestämmelserna att utredas.

7.3 Vad är en oriktig uppgift

För att skattetillägg eller efterbeskattning ska bli aktuellt krävs enligt gällande rätt att skattebetalaren har lämnat en oriktig uppgift. Enligt 66 kap. 27 § SFL får ett beslut om omprövning av skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 § SFL och som är till nackdel för den som beslutet gäller meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, (efterbeskattningsår) under förutsättning att;

1. ett beslut har blivit felaktigt eller inte har fattas på grund av att den uppgiftsskyldige
 - a) under förfarandet lämnat en oriktig uppgift till ledning för beskattning
 - b) har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning
 - c) inte har lämnat en deklARATION eller låtit bli att lämna en begärd uppgift, eller
 - d) inte har lämnat begärd varuprov, (...)

¹²³ Prop. 2010/11:165, se under rubriken ”propositionens huvudsakliga innehåll”.

Av 49 kap. 4 § SFL framgår att skattetillägg ska tas ut av den som på något annat sätt än muntligen:

1. under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning, eller
2. har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning.

Skattetillägg enligt första stycket 2 får dock enbart tas ut om uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

Av 49 kap. 5 § SFL framgår att en uppgift ska anses vara oriktig om det ”klart framgår” att:

1. en lämnad uppgift är felaktig, eller
2. en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattning har utelämnats.

En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om:

1. Uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter tillsammans utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut, eller
2. Uppgiften är så orimlig att det är uppenbart att den inte kan läggas till grund för ett beslut.

För att skattetillägg överhuvudtaget ska bli aktuellt krävs således att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift. Med oriktig uppgift menas att en uppgift rent objektivt sett är falsk, att uppgiften är ofullständig och inte tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för att ett riktigt beslut ska kunna fattas, eller att uppgiften helt har utelämnats. Det krävs inte att den falska eller ofullständiga uppgiften har lämnats med uppsåt för att en oriktig uppgift ska anses förekomma.¹²⁴

Enligt 49 kap. 10 § p. 2 framgår att skattetillägg inte heller ska tas ut av den som på eget initiativ har rättat en oriktig uppgift. Det innebär att Skatteverket inte får ha påbörjat en utredning av ärendet om en frivillig rättelse ska kunna göras. En rättelse efter att Skatteverket påbörjat en utredning ses inte som en rättelse på initiativ av den skattskyldige, och då ska skattetillägg tas ut. Ett exempel på när frivillig rättelse har genomförts på detta sättet är exemplet som förklarades i stycke 2.5 när skattebetalare bosatta i Sverige ansökt om frivillig rättelse av oredovisade inkomster och tillgångar i utlandet. Enligt Andersson hade de problem som då uppstått kunde lösas på ett bra sätt i ett tidigt skede och Skatteverket hade visat företagen stor hänsyn vid utformningen av beslutsmotiveringen.¹²⁵

7.3.1 Skatteverkets hantering av oriktiga uppgifter vid fördjupad samverkan

Med anledning av Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan har Skatteverket som tidigare konstaterats, sammanställt ett antal frågor och svar som har lagts ut på Skatteverkets hemsida. Där behandlas även frågor om hanteringen av oriktiga uppgifter.¹²⁶ Av sammanställningen framgår att fel som förekommer i deklARATIONERNA som lämnats in före fördjupad samverkan har inletts, normalt inte ska rättas av Skatteverket. Det beror på att strategin för det nya arbetssättet är framåtsyftande, vilket medför att Skatteverket inte ska prioritera att rätta historiska felaktigheter. Det är bara i situationer där starka skäl talar för att företagen har gjort avsiktliga fel eller fel med mycket stora belopp som det kan bli aktuellt att utreda och rätta fel som inträffat före fördjupad samverkan.¹²⁷

¹²⁴ Gäverth, Leif i Skattenytt nr. 12 år 2005

¹²⁵ Andersson, Staffan i Skattenytt nr 4, 2012 s. 201

¹²⁶ www.skatteverket.se

¹²⁷ <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/svarpavanligafragor/samverkanmedstoraforetag/allafragorochsvar.4.71004e4c133e23bf6db800019949.html>, se fråga 1

Det kan dock inte bli aktuellt med skattetillägg för fel i redan inlämnade deklARATIONER som uppmärksammas i och med fördjupad samverkan. Det beror på att Skatteverket kommer att bedöma företagens redovisning som en frivillig rättelse. Dock ansvarar företagen för att felaktigheter som identifieras i och med fördjupad samverkan, rättas upp av företagen själva.¹²⁸ Skatteverket uppger även att det kan bli aktuellt att korrigera företagens beskattning i efterhand om Skatteverket gör en annan bedömning av den aktuella skattefrågan än vad företaget har gjort.¹²⁹

7.3.2 Skatteverkets allmänna och särskilda utredningsskyldighet

I 40 kap. 1 § SFL anges att Skatteverket har en skyldighet att se till att ärenden blir tillräckligt utredda. Den allmänna utredningsskyldigheten innebär att om Skatteverket har beslutat att utreda exempelvis en persons rätt till ett avdrag, måste alla omständigheter klarläggas innan Skatteverket tar ett beslut om slutlig skatt. Om ärendet sedan når domstolen ska det vara tillräckligt utrett. Det är alltså inte domstolens uppgift att utreda det underlag som kommit in till stöd för ett visst yrkande. Domstolens uppgift är att under givna förutsättningar pröva den rättsliga fråga som blivit föremål för domstolsprövning. Bestämmelsen motsvarar bestämmelsen i 3 kap. 1 §, TL.¹³⁰ Enligt propositionen ska Skatteverkets utredningsskyldighet ses i ljuset av att förvaltningslagen inte innehåller någon bestämmelse om hur utredningsansvaret ska fördelas mellan myndigheter och enskilda.¹³¹ Den särskilda utredningsskyldigheten framgår av 49 kap. 5 § SFL. Där stadgas att en uppgift inte ska anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övrig lämnad information utgör tillräckligt med underlag för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beslut om slutlig skatt.

7.3.3 Skattebetalarens uppgiftsskyldighet

Enligt 31 kap. 2 § SFL ska en inkomstdeklaration innehålla

- 1) nödvändiga identifikationsuppgifter,
- 2) uppgifter om intäktsposter och kostnadsposter som ska hänföras till respektive inkomstslag m.m.

Av 31 kap. 3 § SFL framgår vidare att den som är deklarationsskyldig också ska lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst. Motsvarande bestämmelse finns även i 3 kap. 1 § 6 p. LSK. Av propositionen till SFL¹³² framgår att 31 kap. 3 § SFL ersätter 3 kap. 1 § 6 p i LSK. Tillsammans med 2 § ersätts även större delarna av 3 kap. 5 § LSK. Det innebär att det inte har skett någon förändring från tidigare bestämmelser avseende skattebetalares uppgiftsskyldighet. En deklarationsskyldig som utelämnar en uppgift som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta ett korrekt beslut om slutlig skatt, anses enligt SFL ha lämnat en oriktig uppgift och riskerar att få betala skattetillägg alternativt omprövning på Skatteverkets

¹²⁸ <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/svarpavanligafragor/samverkanmedstoraforetag/allafragorochsvar.4.71004e4c133e23bf6db800019949.html>, se fråga 2

¹²⁹ <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/svarpavanligafragor/samverkanmedstoraforetag/allafragorochsvar.4.71004e4c133e23bf6db800019949.html>, se fråga 3

¹³⁰ Prop. 2010/11:165 s 409, se även Karnovkommentar: 564, författare Annica Axén Linderl

¹³¹ Prop. 2010/11:165 s 409

¹³² Prop. 2010/11:165 s 817 § 3

initiativ. I 3 kap. 5 § LSK anges att den som redovisar intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet, för varje näringsverksamhet ska lämna de uppgifter som behövs för beskattning.¹³³ Det har ansetts klart och tydligt framgår i 31 kap. 3 § att alla uppgifter som behövs för beskattning ska lämnas i deklARATIONEN, därför har en bestämmelse som motsvarar 3 kap. 5 § LSK ansetts onödig att införa i SFL. Av propositionen framgår även att bestämmelserna om vilka uppgifter som ska lämnas i deklARATIONEN måste tolkas mot bakgrunden av de materiella skattereglerna. I 29 kap. 1 § IL framgår att ”syftet med inkomstdeklARATIONEN är att lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att bl.a. kunna ta ut skatt enligt inkomstskattelagen”¹³⁴. Det har till följd att bestämmelserna om skattebetalarens uppgiftsskyldighet inte kan läsas isolerat från bestämmelserna i inkomstskattelagen, utan måste tolkas utifrån inkomstskattelagens bestämmelser om vilka uppgifter som ska redovisas i deklARATIONEN. I 14 kap. IL stadgas bl.a. att resultatet för en näringsverksamhet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, att förda räkenskaper ska läggas till grund för beräkning av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten samt att vissa skattemässiga justeringar av resultatet ska göras. Mot denna bakgrund framstår det enligt propositionen som självklart att exempelvis uppgifter om bokslutsdispositioner, tillgångar, skulder och skattemässiga justeringar i förhållande till bokföringen, omfattas av skattebetalarens uppgiftsskyldighet enligt 31 kap. 3 § SFL.¹³⁵

Även i propositionen till LSK¹³⁶ framgår att den skattskyldigas uppgiftsskyldighet är ytterst beroende av den materiella skattelagstiftningen. Det innebär att om den skattskyldiga har gjort ett avdrag, måste han eller hon kunna styrka avdraget för kostnader med verifikationer, som kvitton, fakturor eller andra handlingar. Syftet är att Skatteverket genom en objektiv bedömning ska kunna fastställa att han eller hon har haft rätt till avdrag eller inte. Likaså måste den skattskyldige upplysa om intäkter som han eller hon anser är skattefria ”men där det finns utrymme för olika uppfattningar i frågan”¹³⁷. Slutledningsvis kan uppgiftsskyldigheten därav få avgörande betydelse vid bedömningen om den skattskyldiga har lämnat en oriktig uppgift som kan medföra efterbeskattning eller skattetillägg.

I propositionen anges vidare att bestämmelsen i LSK innebär en skärpning i jämförelse med tidigare lagstiftning. Av propositionen framgår att lagrådet har uttalat att bestämmelsen som fanns innan LSK var formulerad så att ”var och en bör, utöver vad som framgår av deklARATIONSFORMULÄRET, meddela ytterligare uppgifter som kan vara av betydelse för taxeringen”¹³⁸. Lagrådet menar att den gamla lydelsen innehöll en mjukare formulering som synes haft goda skäl för sig. Lagrådet lyfter fram att det kan vara svårt för den skattskyldiga att i förväg avgöra vilka uppgifter som skattemyndigheten anser sig behöva för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt. Lagrådet anför även att en sådan felbedömning skulle kunna föranleda att både efterbeskattning och skattetillägg. Lagrådet anser därför att 3 kap. 1 § p. 6 LSK ska skrivas om. Ett nytt andra stycke ska istället tillfogas paragrafen innehållande en

¹³³ Prop. 2010/11:165 s 817

¹³⁴ Prop. 2010/11:165 s 818

¹³⁵ Prop. 2010/11:65 s 818

¹³⁶ Prop. 2001/02:25

¹³⁷ Prop. 2001/02:25 s. 163

¹³⁸ Prop. 2001/02:25 s. 163

bestämmelse om ytterligare uppgifter som den skattskyldige bör lämna. Lagrådets uppfattning inte fick dock inte stöd i det fortsatta lagarbetet. Av propositionen framgår vidare att anledningen till detta är att den skattskyldige ska anses ha lämnat en oriktig uppgift om han eller hon underlåter att lämna en uppgift som behövs för att Skatteverket ska kunna fastställa rätt skatt. För att undvika oklarheter, anser regeringen därför att bestämmelsen bör vara formulerad så att det framgår tydligt att den skattskyldige har en skyldighet att lämna alla uppgifter som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta riktiga beslut. Det innebär att den skattskyldige anses ha lämnat en oriktig uppgift för de fall att han underlåtit att lämna någon uppgift som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beslut om slutlig skatt. Om en oriktig uppgift har lämnats riskerar den skattskyldige efterbeskattning och/eller skattetillägg. För att Skatteverket ska kunna genomföra en efterbeskattning eller påföra skattetillägg krävs inte heller att den oriktiga uppgiften har lämnats med uppsåt. I praktiken får detta till följd att den skattskyldige i princip måste lämna uppgifter om allt i deklarationen för att vara säker på att undgå skattetillägg och/eller eftertaxering.¹³⁹

7.4 Egna reflektioner

I Skatteverkets beskrivning av fördjupad samverkan utläser jag en viss osäkerhet om på vilket sätt som Skatteverket avser hantera den information Skatteverket får ta del av vid fördjupad samverkan. Utgångspunkten är att fel i tidigare års deklarerationer inte ska rättas, under förutsättning att dessa inte är gjorda med uppsåt eller innefattar mycket stora belopp. Om historiska fel rättas, anger Skatteverket att det inte kan bli aktuellt med skattetillägg på grund av att den informationen som lämnas i samband med fördjupad samverkan ska anses utgöra frivillig rättelse av historiska fel. Enligt 49 kap. 10 § p. 2 SFL kan inte skattetillägg påföras om företaget på eget initiativ lämnat information avseende den felaktiga uppgiften. Enligt min uppfattning stämmer Skatteverkets uttalanden överens med gällande lagstiftning.

Däremot har Skatteverket möjlighet att ompröva ett tidigare beslut om slutlig skatt. Om Skatteverket vid fördjupad samverkan får information från ett företag som leder till att Skatteverket upptäcker att en oriktig uppgift har lämnats av företaget i en tidigare års deklareration, har Skatteverket en möjlighet att ompröva ärendet till företagets nackdel enligt 66 kap. 27 § SFL. Vid nackdelsbeslut gäller motiveringsskyldighet enligt 20 § 1 st 1 p FL. Av den anledningen anser jag att det främst är oriktiga uppgifter som löper risk att bli offentliga, just för att det är de oriktiga uppgifterna som ger Skatteverket möjlighet att ompröva tidigare beslut om slutlig skatt. Det är även dessa uppgifter som ligger till grund för både Skatteverkets och domstolens bedömning i sak och bör därför vid en sekretessprövning enligt 27 kap. 4 § OSL, bedömas som hänförliga till den fråga som är föremål för domstolsprövning. Därav bör offentlighet råda som huvudregel avseende de oriktiga uppgifter som ligger till grund för prövning vid en domstolsprocess.

Även domstolen har en skyldighet att ange de skäl som varit avgörande för utgången i ett ärende, både enligt FPL och Europakonventionen för mänskliga rättigheter. Bestämmelserna gäller utan undantag. Det innebär att alla oriktiga uppgifter som anges i beslutet blir offentliga i och med att beslutet har expedierats.¹⁴⁰

¹³⁹ Prop. 2001/02:25 s. 163

¹⁴⁰ Se sida 35 i uppsatsen

För att företagen ska undgå offentlighet, måste företagen själva initiera rättelse av tidigare års deklARATIONER och själva bestämma hur beskattningen ska ändras. Enligt min uppfattning är det endast under dylika förutsättningar som Skatteverket har en möjlighet att godta företagens frivilliga rättelse utan att beskriva kringliggande omständigheter i beslutet. Det innebär att desto fler problem som kan lösas genom handläggning vid Skatteverket, desto mindre blir risken att känsliga uppgifter avseende företagets ekonomiska förhållanden når den graden av offentlighet som en prövning i domstol skulle innebära.

Enligt reglerna om skattebetalarens uppgiftsskyldighet står svenska företag med hela ansvaret för samtliga deklARATIONER som lämnas in till Skatteverket. Enligt min tolkning av förarbetena med avseende på både skattetillägg och efterbeskattning verkar det enbart finnas ett sätt för skattskyldiga att försäkra sig om att han eller hon inte har lämnat en oriktig uppgift, och det är genom att bifoga all information avseende de uppgifter som förekommer i deklARATIONEN. Hittills har jag dock inte sett en deklARATION som ser ut så, och jag anser att bestämmelsen egentligen har en annan mycket viktig betydelse i beskattningssammanhang. Den visar att var och en är ansvarig för sin egen inkomstdeklARATION och de uppgifter som finns i den, samtliga uppgifter som bifogas i deklARATIONEN eller skickas in till Skatteverket i efterhand måste som huvudregel komma från deklARANTEN själv. Skatteverket eller någon annan får inte på något sätt ändra eller tillskriva uppgifter till den redovisning som kommit in, utan får enbart göra en objektiv bedömning av inkommet underlag. Utifrån den synvinkeln kan jag inte se uppgiftsskyldigheten som någon annat än en ren säkerhetsåtgärd, till fördel för oss skattebetalande medborgare.

8. Något om företagens uppgiftsskyldighet enligt den materiella lagstiftningen

8.1 Inledning

Jag har tidigare kunnat konstatera att uppgiftsskyldigheten enligt 31 kap. 3 § SFL, måste tolkas mot bakgrunden av de materiella skattereglerna. I det här kapitlet sker därav en kort redogörelse av de bestämmelser som styr företagens skyldighet att redovisa omsättningen av sina verksamheter i inkomstdeklarationen. Syftet är att ge en överskådlig bild av vidden av den uppgiftsskyldighet som åvilar företagen. Jag ska göra en översiktlig utredning av de materiella regler som företagen har att förhålla sig till. Genom utredningen ska jag synliggöra svårigheter med att förutse vad som enligt Skatteverket eller domstolarna ska bedömas som en oriktig uppgift. För att kunna beskriva processen med ett praktiskt exempel ska jag även redogöra för de materiella reglerna som tillämpas vid bedömningar om företagen har rätt till avdrag för förbättringsutgifter vid reparationer och ombyggnationer av näringsfastigheter. Kapitlet avslutas med egna reflektioner.

8.2 Sambandet mellan redovisning och beskattning

Redan under 1920talet började sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning att utformas. År 1928 fick Sverige en ny kommunalskattelag och år 1929 kom en ny bokföringslag, det var därigenom sambandet fick sina grunddrag. Idag tar sambandet framförallt sikte på periodisering av inkomster och utgifter, men även principer för värdering av ett företags tillgångar och skulder blir relevant både ur ett redovisning och beskattningsperspektiv. Sambandet mellan företagets redovisning och beskattning kan beskrivas på tre olika sätt. För det första finns det ett materiellt samband, som innebär att utgångspunkten för inkomstberäkningen är redovisningslagstiftningen och god redovisningssed. Om företaget följer vedertagna redovisningsregler, accepteras det redovisade resultatet även skattemässigt. För det andra finns ett formellt samband, där skattereglerna kan sägas vara styrande i dubbel bemärkelse dvs; både för beskattningen och redovisningen. Ett exempel på detta är räkenskapsenliga avskrivningar. En förutsättning för att få göra räkenskapsenliga avskrivningar är att avdraget i deklarationen motsvarar avdraget i bokföringen. För det tredje är det skatteregler som avgör hur en viss transaktion ska beskattas. Här finns inget samband mellan redovisningen och beskattningen. Redovisningen och beskattningen har istället ett varsitt regelsystem, som saknar koppling till varandra. Vilka intäkter som är skattepliktiga respektive skattefria, samt vilka kostnader som är avdragsgilla respektive icke avdragsgilla styrs av särskilda skatteregler.¹⁴¹

¹⁴¹ Redovisning och beskattning s. 27

8.2.1 Bokföringslagen

I bokföringslagen finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för vissa fysiska och juridiska personer. I 1 kap. 2 § BFL finns definitioner av olika begrepp som återfinnes i lagtexten.

1. Med företag avses fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen.
2. Med verksamhet avses näringsverksamhet eller annan verksamhet som omfattas av bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen.
3. Ett moderföretag har samma definition i bokföringslagen som i årsredovisningslagen.
4. Begreppet koncern i BFL har samma innebörd begreppet koncern i 1 kap. 4 § ÅRL.
5. Bokföringspost är varje enskild notering i grundbokföringen eller huvudbokföringen.
6. Affärshändelse är alla typer av förändringar av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden. Hit räknas in och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder, egna tillskott och uttag ur verksamheten.
7. Verifikationer är de uppgifter som dokumenterar en affärshändelse eller en vidtagen justering i bokföringen.

Enligt 1 kap. 4 § BFL ska räkenskapsinformationen som företaget självt upprättar enligt bokföringslagen avfattas på svenska, danska, norska eller engelska. Av 2 kap. 1 § BFL framgår att är juridiska personer som huvudregel bokföringsskyldig enligt bokföringslagens bestämmelser. En fysisk person är bokföringsskyldig enligt 6 § om han eller hon bedriver en näringsverksamhet. Av 6 § 2 st framgår vidare att uthyrning av privatbostadsfastighet som avses i 2 kap. 13 § IL inte ska anses utgöra näringsverksamhet, medan innehav av en sådan näringsfastighet som avses i 2 kap. 14 § IL alltid ska anses utgöra näringsverksamhet.

I 4 kap. BFL finns bestämmelser om vad bokföringsskyldigheten innebär för den skattskyldiga rent praktiskt. Av 1 § framgår att ett företag löpande ska bokföra alla affärshändelser enligt bestämmelserna i 5 kap. 1-5 §§. Företaget ska vidare se till att det finns verifikationer som är upprättade enligt bestämmelserna i 5 kap. 6-9 §§ för samtliga bokföringsposter. Därutöver ska det finnas systemdokumentation och behandlingshistorik enligt 5 kap. 11 §. Företaget har även en skyldighet att bevara räkenskapsinformation, utrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen enligt den form som anges i 7 kap. 1 § BFL. Slutligen ska bokföringsskyldighetens som huvudregel fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed, 4 kap. 2 § BFL. I 6 kap. återfinns sedan bestämmelser om när och på vilket sätt som räkenskaperna ska redovisas.

8.2.2 Årsredovisningslagen

Enligt 4 kap 1 § p. 5 BFL ska bokföringen avslutas enligt bestämmelserna i 6 kap. I 6 kap 1 § BFL framgår att aktiebolag m.fl ska avsluta bokföringen för varje räkenskapsår med en årsredovisning. Av 2 § samma kapitel framgår att en årsredovisning ska upprättas och offentliggöras enligt bestämmelserna i årsredovisningslagen. Uppräkningen av bolag som enligt 1 § är skyldiga att upprätta årsredovisning är uttömmande, vilket innebär att andra företag som inte står uppräknade i 1 § inte är skyldiga att upprätta en årsredovisning. Enligt 3 § är dessa företag istället skyldiga att avsluta sin löpande bokföringen med ett årsbokslut. Årsbokslutet ska enligt 4 § bestå av en resultaträkning och en balansräkning. Det finns även möjlighet för mindre företag att upprätta ett så kallat förenklat årsbokslut i enlighet med god redovisningssed, 6 kap. 10 §, BFL. Således ställs inte lika höga krav på redovisningen från ett mindre företag som det ställs på redovisningen från ett aktiebolag.

Enligt 2 kap. 1 § ÅRL ska en årsredovisning innehålla en balansräkning, en resultaträkning, noter och en förvaltningsberättelse. Årsredovisningen ska enligt 2 § upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed. Enligt 3 § ska balansräkningen, resultaträkningen och noterna upprättas som en helhet och ska tillsammans ge en rättvis bild av företagets ställning och resultat. Vidare innehåller årsredovisningslagen bestämmelser om de grundläggande redovisningsprinciperna samt vilka uppgifter som balans- och resultaträkningen ska innehålla. Av 4 kap. följer hur ett företag rent civilrättsligt ska värdera sina tillgångar.

8.3 De materiella reglerna om avdragsrätt för förbättringsutgifter på näringsfastigheter

I 19 kap. IL finns bestämmelser om byggnader. I 19 kap. 1 § IL fastställs att kostnader för förbättrande reparationer och underhåll av en byggnad är direkt avdragsgilla skattemässigt. Av 19 kap. 13 § framgår vidare att utgifter för ny-, till- eller ombyggnad ska räknas till anskaffningsvärdet för fastigheten och ska därför dras av genom årliga värdeminskningens avdrag enligt 29 kap. 14 § IL. Ändringsarbeten på näringsfastigheter kan således delas upp i två olika kategorier, dels reparation och underhåll, dels ny-, till och ombyggnader. Reparation och underhåll har vidare en originaldefinition och en utvidgad definition.¹⁴² Typiska ändringsarbeten som anses utgöra reparation och underhåll enligt original definitionen är ommålning, lagning av innerväggar och golv, omläggning av tak, byte av fönster, dörrar, värmepannor, kyl- och frysskåp etc. Större åtgärder som ändrar en byggnads karaktär eller planlösning och som inte beror på normalt slitage av fastigheten anses utgöra ny-, till- eller ombyggnad. Exempel är utbyggnad av lagerutrymmen, eller ändring av stommen i en fastighet. Ändringsarbeten som normalt faller under det utvidgade reparationsbegreppet är ombyggnader som anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet.¹⁴³

8.4 Egna reflektioner

Efter en kortare genomgång av de bestämmelser som styr företagens skyldighet att bokföra sina affärshändelser inser jag att den praktiska innebörden av de materiella reglerna avseende bokföring och redovisning är omfattande. Företagen har en lagstadgad skyldighet att hålla en mycket god kontroll på samtliga händelser som företaget vidtar. Alla händelser av ekonomisk karaktär ska bokföras och sparas på lämpligt sätt inför framtida presentationer av räkenskapsinformationen. Det finns dock inget exakt krav på hur informationen ska sparas, utan den kan sparas antingen i vanliga handskrivna dokument, eller i annan form som kan avläsas med hjälp av tekniska hjälpmedel.

För att kunna göra en förhandsbedömning om vad som av Skatteverket skulle betraktas som en oriktig uppgift krävs kunskap om vilken information som företagen är skyldiga att lämna till Skatteverket enligt inkomstskattelagen och därigenom gällande lagstiftning. När jag har kommit så här långt börjar jag förstå vidden av den uppgiftsskyldighet som åvilar företag. Det kan inte vara helt enkelt att i alla lägen göra en korrekt förhandsbedömning om exakt vilka uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fastställa rätt skatt. I viss mån synes fördjupad samverkan vara ett försök från Skatteverkets sidan att hjälpa till och underlätta och effektivisera företagens redovisning till Skatteverket.

¹⁴² Se b.l.a. rättsfallet RÅ 79 1:70 som handlade om möjligheten till direktavdrag för utgifter för förbättringsåtgärder avseende en grundplatta.

¹⁴³ Rydin, Urban i Skattenytt år 2000

Besluten i ett skatteärende alltid är offentliga. Därav blir alla uppgifter som finns med i besluten offentliga, även uppgifter som i vanliga fall skulle anses omfattas av sekretess. Ett exempel är underlag för fastställande av skatt. Underlag för fastställande av skatt omfattas normalt av sekretess enligt 27 kap. 1 § OSL. Med det menar jag att om underlaget har betydelse för utgången i ett ärende ska en beskrivning av underlaget finnas med i Skatteverkets eller domstolens beslutsmotivering. Där ska framgå hur och varför en granskning av underlaget har lett till det beslut som domstolen eller Skatteverket har fattat. Jag har jobbat mycket med granskning av förbättringsutgifter. I sådana ärenden begär Skatteverket in underlag i form av verifikationer, specifikationer och annat underlag som kan visa kostnadernas storlek samt karaktären av reparationen. Pondera att en juridisk person yrkar direktavdrag enligt 19 kap. 1 § IL för reparationer av grunden på en fastighet om 1.000.000 kr. Personen ifråga har inte lämnat någon övrig upplysning avseende karaktären av förbättringsarbetet. Om Skatteverket skickar en förfrågan till den Skattskyldiga och det av inkommet underlag framgår att avdrag om 1.000.000 kr egentligen avser utgifter för ny-, till- eller ombyggnad, kommer uppgifter om yrkat avdrag att bli offentligt i och med Skatteverkets beslutsmotivering. Det beror på att på att direktavdrag inte kan beviljas för utgifter för ny-, till-, eller ombyggnader enligt gällande rätt och ett beslut därom blir således ett beslut till den skattskyldiges nackdel. Därmed är Skatteverket skyldig att motivera beslutet enligt 20 § FL. Av beslutsmotiveringen ska det enligt Europadomstolens mening dels framgå att Skatteverket har tagit ställning till inkommet underlag och därigenom fastställt att direktavdraget avser ny-, till- och ombyggnad, dels att direktavdrag inte kan medges för utgifter för ny-, till- eller ombyggnad. I ljuset av av propositionen till LSK och SFL går det med säkerhet att fastställa att skattebetalaren ska anses ha lämnat en oriktig uppgift om denne har utelämnat uppgifter om som Skatteverket hade behövt för att kunna fastställa rätt skatt. Därav kommer det även i förevarande fallet att framgå av beslutsmotiveringen att den skattskyldig ska anses ha lämnat en oriktig uppgift om 1.000.000 kr, samt att skattetillägg ska påföras med 40 procent på den skatt som belöper på underlaget xxx kr i inkomstslaget näringsverksamhet.

Om skattebetalaren däremot i deklarationen lämnat en övrig upplysning om att direktavdraget om 1.000.000 kr avsåg utgifter för utbyggnad av en fastighet, men att han eller hon varit osäker på om utgifterna verkligen var direkt avdragsgilla, hade Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet väckts enligt 40 kap. 5 § SFL. Skatteverket hade utifrån lämnade uppgifter i deklarationen kunnat konstatera att direktavdraget för förbättringsutgifter om 1.000.000 kr hade varit felaktigt, och därigenom kunnat fastställa rätt skatt från början. Skattebetalaren skulle därigenom även ansetts ha uppfyllt sin uppgiftsskyldighet. Uppgiften om det felaktiga avdraget om 1.000.000 kr skulle ändå ha blivit offentligt i och med att Skatteverket skulle ha fattat ett avvikande beslut till skattebetalarens nackdel och då haft skyldighet att motivera beslutet enligt artikel 6 i Europakonventionen och 20 kap. 1 § FL. Genom exemplet synliggörs på vilket sätt de materiella reglerna påverkar skattebetalarens uppgiftsskyldighet. Det är de materiella reglerna som bestämmer vilka kostnader som är avdragsgilla och inte, därför är det utifrån dessa regler som Skatteverket gör bedömning om en oriktig uppgift har lämnats eller inte.

9. Analys

9.1 Inledning

I detta avslutande kapitel ska jag först göra en sammanfattande analys med tidigare utredning som utgångspunkt. Syftet är att ge en överskådlig blick av uppsatsen där jag även bemöter de juridiska problem kring fördjupad samverkan som har åberopats av företag och andra juridiska ombud som har engagerat sig i frågan. Därefter ska jag belysa några ytterligare aspekter på de problem som jag uppmärksammat under resans gång, både i form av osmidig lagstiftning och tillämpningssvårigheter. Slutligen sammanställer jag resultatet av uppsatsen i en avslutande slutsats där jag återger mina egna synpunkter på hur företagens finansiella hemligheter kan skyddas genom ett bättre samarbete med Skatteverket.

9.2 Offentlighetsprincipen i ljuset av fördjupad samverkan

I finanskrisens spår ställs allt högre krav på en effektivt fungerande skatteförvaltning. Runt om i Europa har skattemyndigheterna påbörjat utvecklingsprojekt i syfte att öka transparensen mellan myndigheter/domstolar och företag. Målet med det förändrade arbetssättet är att stärka förtroendet och effektivisera kommunikationen mellan myndigheter/domstolar och företag. Att jämföra Skatteverket här i Sverige med utländska myndigheter och helt och hållet anamma det nya arbetssättet som OECD:s rapport beskriver, torde dock inte vara helt nödvändigt. Det beror främst på att Skatteverket sedan en lång tid tillbaka har inlett ett förändringsarbetet för att bli mer tillgängliga för allmänheten. Med deklarationen skickas en broschyr som heter ”Dags att deklarerar” som innehåller information om gällande skatteregler. Även på Skatteverkets hemsida kan medborgare hitta mängder av information angående avdragsrätt, krav på underlag och i övrigt få svar på frågor om olika skatteregler och kontaktuppgifter. Dessutom skulle jag våga påstå att det är relativt lätt att komma i kontakt med Skatteverket per telefon eller besöka ett servicekontor för den som vill ha ytterligare hjälp. Därav finner jag att Carl Sörensson har visst fog för att i sin artikel, ”Något om Skatteverkets förslag till fördjupad samverkan med storföretagen”, ifrågasätta nödvändigheten av Skatteverkets införande av fördjupad samverkan med Sveriges största företag.

Trots att jag inte helt ser nödvändigheten i att införa ett nytt arbetssätt på det sättet som OECD menar, anser jag dock att Skatteverket är i behov av att fortsätta utveckla sin verksamhet och bli ännu bättre. Jag tror dock att det bör ske med lite andra metoder än de som presenteras i Skatteverkets rapport om fördjupad samverkan. Därutöver anser jag att Skatteverket med fördel även kan fortsätta att arbeta med att skapa förutsättningar för en mer effektiv och mer rättssäker verksamhet. Med rättssäker verksamhet menar jag en verksamhet som klarar av att leva upp de krav som lagstiftningen ställer på verksamheten. Förutsättning för ett mer effektivt och mer rättssäkert arbete tror jag vilar i att Skatteverket måste ha ett fortsatt högt förtroende bland svenska medborgare och svenska företag. Jag anser även att offentlighetsprincipen är och förblir en förutsättning för ett ökat förtroende för Skatteverkets verksamheter. Om Skatteverket och domstolarna upprätthåller motiveringsskyldigheten som den är utformad enligt förvaltningslagen, förvaltningsprocesslagen och artikel 6 i Europakonventionen för mänskliga rättigheter, ges medborgare och företag möjlighet att genom tryckfriheten och principen om allmänna handlingars offentlighet kontrollera att de beslut som fastställs står i enlighet med gällande rätt. Det ger även medborgare och företag möjlighet att bemöta myndigheternas bedömning och vid en pågående process tillföra ärendet rätt bevisning. Ett ökat förtroende för rättssäkerheten tror jag även bidrar till en större vilja att göra rätt för sig. Om problem kan lösas på ett tidigt stadium, helst innan en oriktig uppgift har

lämnats till Skatteverket, skulle det även leda till en bättre och mer effektiv verksamhet med kortare handläggningstider och mindre omfattande utredningar. Ett återkommande problem i sådana sammanhang är dock att alla inte vill göra rätt, därav behövas det även påtryckningar i form av exempelvis sådan granskande verksamhet som Skatteverket företar i sin dagliga verksamhet. Ovilja att göra rätt får inte blandas samman med oförmågan att göra rätt på grund av bristande information och kunskap. Därför måste Skatteverket bli bättre på att hitta olika praktiska lösningar som kan anpassas efter samhällets behov.

Jag anser inte att Skatteverkets verksamhet i form av fördjupad samverkan allena kan anses vara en tillräckligt stor anledning till att förändra lagstiftningen. Dock anser jag att det som framgår av Göran Lambertz utredningen i artikeln ”En modern yttrandefrihetsgrundlag” är korrekt. Lambertz har definitivt en poäng i att det råder helt andra förutsättningar för kommunikationen idag än när YGL stiftades för 15 år sedan. Tack vare internet går kommunikationen betydligt snabbare och de flesta medborgare har idag tillgång till en dator och möjlighet att snabbt sprida och ta del av information via internet.¹⁴⁴ Därav anser även jag att det kan finnas ett behov av att se över dagens grundlag avseende yttrandefriheten och anpassa den efter samhällets behov. Han menar därför att samhället skulle vara hjälpt av en sammanföring av bestämmelser om tryckfriheten och yttrandefriheten i en ny teknikoberoende grundlag. Det är samma metod som användes bl.a vid utformningen av den nya skatteförordningen och jag tror att den även skulle fungera på ett tillfredsställande sätt med avseende på bestämmelserna om tryckfrihet och yttrandefrihet.

9.3 Hantering av allmänna handlingar vid fördjupad samverkan

Den som vill få möjlighet att ta del av allmänna handlingar har en fördel av att offentlighetsprincipen upprätthålls. Av offentlighetsprincipen framgår att svenska och utländska medborgare har en rättighet att ta del av allmänna handlingar som inte omfattas av sekretess. Informationen som medborgaren har fått ta del av kan denne sedan sprida fritt i tidningar, radio och på internet. Medborgare som meddelat uppgifterna har rätt att vara anonym och det finns ingen möjlighet för myndigheter eller andra offentliga organ att på laglig väg eftersöka vem som meddelat uppgifterna. Den som har angett uppgifterna ska på så vis kunna känna sig trygg med att ingen myndighet kommer att kunna kontakta henne eller honom med anledning av uppgifternas utlämnade, under förutsättning att personen inte har brutit emot tystnadsplikt enligt exempelvis 27 kap. 10 § OSL. En sådant skydd för den som har meddelat uppgifter i fråga tror jag i många fall är en förutsättning för att medborgare ska våga berätta.

Enligt vad som framgått tidigare ställs det relativt höga krav på en medborgare som vill hävda sin rätt att ta del av en allmän handling hos Skatteverket. Medborgaren måste först och främst kunna specificera vilken handling som avses. Myndigheten ska inte behöva gissa sig till vilken handling som det gäller, utan det ska klart framgå av begäran. Därefter gör Skatteverket en bedömning om handlingen kan lämnas ut eller inte. De handlingar som Skatteverket får ta del av vid fördjupad samverkan för att kunna utreda bolaget skattetransaktioner bör inte anses som inkommen till eller upprättade av Skatteverket. Sådana handlingar bör enligt min uppfattning snarare likställas med sådant inlånat material som Skatteverket exempelvis får ta del av vid en revision. Därav kan sådana handlingar inte bli allmänna och ska därmed heller inte lämnas ut av Skatteverket.

¹⁴⁴ Lambertz i SvJT 2007 s. 595

Handlingsplanerna däremot blir allmänna handlingar den dagen de expedierats. Om det inte är meningen att dessa ska expedieras blir de allmänna den dagen som ärendet avslutas och handlingen diarieförs. Från början kommer nog handlingsplanerna troligen inte att vara en del av en utredning, men kan säkerligen bli det beroende på hur Skatteverket väljer att agera. Med anledning av att handlingsplanerna troligen kommer att betraktas som allmänna handlingar ska dessa lämnas ut om det inte finns någon sekretessbestämmelse som hindrar detta. Av 27 kap. 1 § OSL framgår att sekretess gäller vid i verksamhet som avser att bestämma skatt eller som avser taxering eller i övrigt framställande av underlag för bestämning av skatt för uppgifter om enskilda personliga eller ekonomiska förhållanden. Av bestämmelsen i 27 kap. 2 § OSL framgår att absolut sekretess även gäller för sådana rådgivande verksamheter och kontroller som faller utanför ett beskattningsärende. Enligt min uppfattning kan handlingsplanerna antingen anses utgöra underlag för bestämmande av skatt enligt 27 kap. 1 §, rådgivande verksamhet eller sådan skattekontroll som faller utanför ramen för ett beskattningsärende enligt 27 kap. 2 §. Hur handlingsplanerna kommer att bedömas beror på vilken verksamhet Skatteverket väljer att bedriva inom ramen för fördjupad samverkan. Väljer Skatteverket att tillämpa bestämmelser om efterbeskattning på grund av att mycket stora fel uppdagas vid fördjupad samverkan, kommer handlingsplanerna att omfattas av 27 kap. 1 §. Om Skatteverket istället nöjer sig med att företa rådgivande verksamhet kommer handlingsplanerna att omfattas av 27 kap. 2 §. Oavsett vilken bestämmelse som blir tillämplig, råder absolut sekretess så länge som ärendet eller rådgivningen hanteras av Skatteverket. Därav spelar det egentligen ingen större roll om handlingsplanerna faller under 1 § eller 2 §. Enligt vad som anges i förarbetena till sekretesslagen ska det inte heller spela någon roll för sekretessen om uppgifter som har lämnats till Skatteverket finns i en handling eller muntligen har kommit en handläggare till del. Av den anledningen bör det därför även sakna betydelse för sekretessen om uppgiften finns i en handlingsplan eller inte, sekretessbehovet ska bedömas lika oavsett hur uppgiften finns förvarad hos Skatteverket.

9.4 Sekretesskyddet i ljuset av fördjupad samverkan

I förarbetena till sekretesslagen anges att sekretessbehovet bedöms vara det samma oavsett om uppgiften finns i en allmän handling eller inte. En tanke som slagit mig är att det därför inte heller bör spela någon roll om uppgiften finns hos domstolen eller hos Skatteverket, sekretessbehovet för uppgiften torde vara det samma även med avseende på dessa förhållanden. Så ser det dock inte ut idag. Sekretessen i domstol är inte lika omfattande som vid Skatteverkets granskningsverksamheter. Enligt förarbetena till sekretesslagen beror det på att sekretessbehovet vägs emot intresset av insyn, och när det gäller skatteprocesser i domstol tycks intresset av insyn väga tyngre än behovet av att uppgifterna fortsätter skyddas av sekretess. Det får till följd att om ett beskattningsärende tas upp av domstolen, gäller inte längre absolut sekretess. Vid domstolsprövning är det istället rakt skaderekvisit som ska tillämpas. Det innebär att huvudregeln är offentlighet och undantaget är sekretess. Avseende företag kan undantaget endast bli tillämpligt om det kan antas att företaget kommer att lida ekonomisk skada om uppgifterna röjs, enligt konstitutionsutskottets betänkande. Enligt min uppfattning betyder det att begärda uppgifter som hör till ärendet avseende företag, ska lämnas ut om det inte kan antas att företaget kommer att lida ekonomisk skada om uppgiften röjs. Att företaget riskerar att lida men på grund av att det finns risk för att företaget hamnar på löpsedlar, är därför isig ingen grund för att hålla information hemlig.

Företagen har inte heller möjlighet att i förväg kontrollera domstolarnas hantering av uppgifterna i offentlighets- och sekretess sammanhang, utan måste helt förlita sig på domstolarnas bedömningar. Till detta tillkommer att det kan vara svårt för företagen att förutse om och i sådana fall vilka uppgifter som av Skatteverket kommer att bedömas som en oriktig uppgift vid fördjupad samverkan. Om Skatteverket får fri tillgång till information om företagens skatteupplägg, kommer företagen mer eller mindre tappa kontrollen över vilka uppgifter som Skatteverket tillslut får förfogande över.

Redan idag har Skatteverket rätt att kräva in alla uppgifter som behövs för att fastställa rätt beskattning. Det innebär att Skatteverket har rätt att kräva in uppgifter om allt gällande deklARATIONEN, om det behövs för att kunna fastställa rätt skatt dvs; kvitton, verifikationer, bokföring och alla andra uppgifter som anses nödvändiga. Enligt bestämmelsen om skattebetalarens uppgiftsskyldighet har Skatteverket således redan möjlighet att kräva in alla uppgifter som krävs för att fastställa rätt skatt. Jag anser därför inte att tolkningen och tillämpning av bestämmelsen förändras i och med fördjupad samverkan. Det som förändras är istället hur och när under processen som uppgifterna kommer Skatteverket till handa.

9.5 Slutsats

Enligt tidigare utredning har Svenskt näringsliv lämnat uppgifter om att den legala risk vad gäller sekretesskydd inte väger upp emot de fördelar som Skatteverket presenterat med fördjupad samverkan samt att den svenska skatterättsliga miljön i dagsläget inte bidrar med de grundförutsättningar som behövs för att ett förfarande som fördjupad samverkan ska kunna fungera på ett säkert sätt.

Enligt vad jag tidigare utrett, har Skatteverket lämnat uppgifter på hemsidan om att tidigare felaktigheter inte ska rättas, under förutsättning att inga avsiktliga fel upptäcks eller fel med mycket stora belopp. Jag anser att denna beskrivning, som handlar om vilka åtgärder som Skatteverket planerar att företa vid fördjupad samverkan, ger för stort utrymme för spekulationer. Därför tror jag att förutsättningarna för fördjupad samverkan behöver framgå mycket tydligare än det gör idag. Vidare har Skatteverket gett besked om att alla uppgifter som Skatteverket kommer att få ta del av vid fördjupad samverkan ska ses som en frivillig rättelse från företagets sida, och att skattetillägg därför inte ska tas ut. Har Skatteverket gått ut med den informationen, bör det enligt min uppfattning inte kunna bli aktuellt med skattetillägg. Dock tolkar jag bestämmelserna om efterbeskattning så att Skatteverket har rätt att genomföra efterbeskattning, om det av inkommet underlag framgår att förutsättningarna för efterbeskattning är uppfyllda. Det innebär att om Skatteverket upptäcker avsiktliga fel eller fel med mycket stora belopp och bestämmer sig för att rätta upp dessa fel, ska Skatteverket motivera beslutet enligt förvaltningslagens bestämmelser. Det resulterar i att information om företag, som normalt sett skulle skyddas av sekretess enligt bestämmelserna i 27 kap. 1 eller 2 § OSL, blir offentlig om den blivit föremål för granskning under fördjupad samverkan och därav finns med i Skatteverkets beslutsmotivering. Därför anser jag att företagen har visst fog för sitt argument om att det förekommer legala risk vad gäller sekretesskyddet.

Enligt min uppfattning bör företagens möjlighet till frivilliga rättelser utökas, men en förutsättning för att en frivillig rättelse ska fungera som en frivillig rättelse är dock att initiativet till rättelsen kommer från företagen själva. Sedan tror jag att alla företag måste ges samma möjlighet att komma in med rättade uppgifter. Min åsikt är att det är bra att Skatteverket tar initiativ, men syftet bakom initiativet behöver framgå tydligt. Företagens reaktioner tyder på att företagen vill få mer information om vad fördjupad samverkan innebär och vad de kan förvänta sig av Skatteverket. Därför tror jag att det skulle vara bra om Skatteverket tog mindre steg åt gången och fokuserade på utveckla de verksamheter som fungerar bra. Jag tror på fler punktinsatser, i likhet med den där Skatteverket gick ut och informerat om att granskningen av tillgångar i utlandet skulle intensifieras. Av Staffan Andersson artikel "Frivillig rättelse - erfarenheter" framgår att många företag valde att inkomma med frivilliga rättelser avseende tidigare oredovisade intäkter i utlandet. Frivilliga rättelser är en praktisk lösning som innebär att företagens rättelser inte blir offentliga i samma utsträckning som när Skatteverket på eget initiativ vidtar granskningsverksamheter. Enligt förvaltningslagens bestämmelser kan Skatteverket hålla beslutsmotiveringen mycket kort vid frivilliga rättelser, även vid beslut till skattebetalarens nackdel. Det beror på att det är den skattskyldiga som visar hur beslutet ska utformas, inte Skatteverket. Om Skatteverket godtar den rättade redovisning, blir en utförlig beslutsmotivering i princip onödig på grund av att Skatteverket inte avviker från den skattskyldigas redovisning. Därför behöver inte beslutsmotiveringen innehålla uppgifter som i normala fall omfattas av sekretess. Företagen behåller dessutom kontrollen över vilket underlag som skickas in till Skatteverket. Därför håller jag inte helt och hållet med argumentet om att den svenska skatterättsliga miljön i dagsläget inte bidrar med de grundförutsättningar som behövs för att ett förfarande som fördjupad samverkan ska kunna fungera på ett säkert sätt. Förslaget till fördjupad samverkan behöver onekligen förtydligas ytterligare, men efter att ha läst OECD-s modellavtal och Skatteverkets rapport är min uppfattning att fördjupad samverkan ska vara frivilligt för företagen. Under sådana förutsättningar bör företagen, som jag ser det, åtminstone ha möjlighet att försöka att uppställa ett krav om att företaget själv ska bestämma vilken information som Skatteverket får ta del av vid fördjupad samverkan. Om Skatteverket utvecklar sin verksamhet kring fördjupad samverkan i en sådan riktning och godtar ett sådant upplägg där företagen får behålla kontrollen över det material som blir föremål för utredning vid fördjupad samverkan, anser jag att fördjupad samverkan skulle kunna fungera på ett säkert sätt. Jag anser att förutsättningarna finns där eller åtminstone bör kunna skapas inom ramen för OECD:s modellavtal, bara man väljer att försöka. Det förutsätter dock att båda parter vill och har förmåga att samverka.

Källförteckning

Offentligt tryck

OECD:s modellavtal

SOU 1993:40, Inkorporering av EKMR, proposition 1993/94:117

1979/80:4, ”Skatteutskottets yttrandeöver propositionen 1979/80:2 med förslag till sekretesslag m.m.”

1979/80:37, ”Konstitutionsutskottets betänkande med anledning av propositionen 1979/80:2 med förslag till sekretesslag m.m. jämte metoder”.

1985/86: KU13, ”Konstitutionsutskottets betänkande om tryckfrihets-och sekretessfrågor”.

Prop. 1971:30, ”Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag om allmänna förvaltningsdomstolar, m.m.”

Prop. 1975/76:160, ”Regeringens proposition om nya grundlagsbestämmelser angående allmänna handlingars offentlighet”.

Prop. 1979/80:2, ”Regeringens proposition med förslag till sekretesslagen m.m.”

Prop. 1985/86:80 ”Regeringens proposition om nya förvaltningslagen.”

Prop. 1989/90:74, ”Regeringens proposition om nya taxeringslagen m.m.”

Prop. 1990/91:60, ”Regeringens proposition om offentlighet, integritet och ADB”.

Prop. 2001/02:25, ”Regeringens proposition, en ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter”.

Prop. 2001/02:70, ”Regeringens proposition om offentlighetsprincipen och informationsteknik”.

Prop. 2010/11:165, ”Regeringens proposition, Skatteförfarandet”.

Litteratur

Andersson, Staffan, ”Frivillig rättelse - erfarenheter”, Skattenytt, nr 4 2012 s. 201

Bohlin, Alf, Offentlighetsprincipen, Norstedts Juridik AB, Upplaga 7:2, Vällingby 2009

Bohlin, Alf, och Warnling-Nerep, Wiweka Förvaltningsrättens grunder, Norstedts Juridik AB, Upplaga 2:2, Vällingby 2008

Cameron, Iain, An introduction to the European Convention om Human rights, Iustus Förlag AB, Upplaga 5, Uppsala 2006

Dalenius, Hans, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, Norstedts Juridik AB, Upplaga 3:1, Stockholm 2007

Ekrot, Jesper samt Kristoffersson, Eleonor, ”Skattesekretess i domstol” Skattenytt 2011 s. 80

Gäverth, Leif, ”Oriktig uppgift eller utredningsskyldighet”, Skattenytt år 2005

Hansson, Ingmar, ”Företagens inställning till skatter är en styrelsefråga” Di debatt, den 18 maj, år 2011

Hansson, Ingmar samt Landén, Anette, ”Skatteverket vill införa tätt samarbete med storföretag”, Di, debatt den 7 mars, år 2011.

Hansson, Ingmar samt Landén, Anette, ”Skatteverket vill inte lura företagen” DI debatt, den 15 mars år 2011

Lambertz, Göran, ”En modern yttrandefrihetsgrundlag”, SvJT 2007 s. 585 - 598

Lönegård, Claes, ”Krigsförklaringen” Fokus, år 2012 sid 15-16 och sid. 18.

Nergelius, Joakim, Svensk statsrätt, Studentlitteratur 2006, Upplaga 1:2, Printed in Denmark by Narayana Press 2008.

Pettersson, Olof, Rättsstaten - Frihet, rättssäkerhet och maktindelning i dagens politik, Norstedts Juridik AB, Upplaga 2:1, Stockholm 2005

Påhlsson, Robert ”Ska Skatteverket bli en kompis” DI debatt, den 11 mars, år 2011,

Rapport: SKV dnr. 480-698289-10/1211

Rydin, Urban, ”Har det utvidgade reparationsbegreppet utvidgats”, Skattenytt år 2000

Skatteverket, Offentligt eller hemligt, SKV 148, utgåva 4, år 2009

Skatteverket, Rätt handlagt, SKV 119, utgåva 5, år 2011

Skatteverket, Sambandet mellan Redovisning och beskattning, SKV 305, utgåva 8, år 2011

Svenskt näringsliv, 2011-07-06: Beträffande Skatteverkets planerade inbjudningar till fördjupad samverkan.

SKV dnr 131-296639-12/113, Delrapport ”Skatteplanering med ränteavdrag i företag inom välfärdssektorn”

SKV dnr. 480-698289-10/1211, Rapport: Fördjupad samverkan mellan Skatteverket och Sveriges största koncerner, 2011-03-31

SKV pressmeddelande, 27 april 2012, ”Höga ränteavdrag minskar vinsterna i välfärdsföretag”

Sörensson, Carl, ”Något om Skatteverkets förslag till fördjupad samverkan med Storföretagen”, Skattenytt, nr 9 år 2011 s. 625

Wiweka Warnling-Nerep, En orientering i tryck och yttrandefrihet, Jure förlag AB, Upplaga 3, Stockholm 2005

Österman, Persson, Roger, ”Välkommen tillbaka från sommarens hetta!” Skattenytt nr 9 år 2011 s. 603.

<http://www.skatteverket.se/omskatteverket/omoss/samverkan/medstoraforetag.4.70ac421612e2a997f85800079814.html>

<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/svarpavanligafragor/samverkanmedstoraforetag/allafragorochsvar.4.71004e4c133e23bf6db800019949.html>,

Rättsfallsförteckning

- Europadomstolen för mänskliga rättigheter

Acquaviva mot Frankrike, dom 21 november 1995, p. 46

Ruiz Torija mot Spanien, dom 9 december 1994, appl. nr. 18390/91

Ruiz Torija mot Spanien, dom 9 december 1994, appl. nr. 18390/91 p. 29-30

Dima mot Rumänien, dom 16 november 2006 appl. nr. 58472/00

- Svensk rättspraxis

RÅ 1957 ref. 46

RÅ 80 2:4

RÅ 83 2:9

RÅ 1986 ref. 163

RÅ 2004 ref 49

HFD 2011 ref. 10

Övrigt

www.skatteverket.se

<http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/>

Karnovkommentarer till svenska författningar